

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU
Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto



TILIVIRASTOJEN TULOKSELLISUUS JA SEN ARVIOINTI
VALTIONTALouden TARKASTUKSESSA

Helsingin
Kauppaikorkeakoulun
Kirjasto

6615

Laskentatoimen tutkielma
Krista Lehvänen
Kevätlukukausi 1996

Laskentatoimen _____ laitoksen

laitosneuvoston kokouksessa 19 / 4 19 96 hyväksytty

arvosanalla non sine laude approbatur

KT Eero Pitkänen

KT Markku Koskela

TILIVIRASTOJEN TULOSELLISUUS JA SEN ARVIOINTI VALTIONTALOUDEN TARKASTUKSESSA

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten valtionhallinnon tilivirastot seuraavat toimintansa tuloksellisuutta ja miten niiden antamia tuloksellisuustietoja arvioidaan vuositilintarkastuksessa. Tutkielmassa käsiteltiin ainoastaan tulosohjauksen piirissä olevien tilivirastojen budjettirahoituksen toiminnan tuloksellisuutta. Tutkimuskohteiksi valittiin opetusministeriö, Kuopion yliopisto, sosiaali- ja terveysministeriö, kansanterveyslaitos ja työministeriö. Tavoitteena oli tutkia virastoja, joissa tuloksellisuuden seuranta ja arviointi on yleensä melko ongelmallista.

Lähdeaineisto

Tutkielmassa käytettiin sekä kotimaista että ulkomaista valtionhallinnon tulosohjaukseen ja tilintarkastukseen liittyvää lähdekirjallisuutta sekä mm. tilivirastojen toimintakertomuksia. Empiirisen osan aineisto kerättiin pääosin haastattelemalla valittujen tilivirastojen edustajia.

Tulokset Tutkimuskohteiksi valitut tilivirastot olivat melko samankaltaisia tuloksellisuuden arvioinnin kannalta. Asiantuntija- tai kehittämistyötä tekevissä tilivirastoissa numerollisesti ilmaistujen tavoitteiden asettaminen on vaikeaa. Poikkeuksen muodostaa työministeriö, jonka hallinnonalan piirittämällä saadaan helposti tuotettua numerotietoa. Sielläkin ongelmalliseksi muodostuu kuitenkin vaikuttavuuden seuranta. Varsinkin ministeriötasolla tuloksellisuuden seurantaa vaikeuttaa konkreettisen suoritustuotannon puuttuminen.

Vuositolintarkastuksessa tilivirastojen tuloksellisuutta arvioidaan taloudellisesta näkökulmasta toimintakertomuksen antamien tietojen pohjalta. Tarkastajan tulee ottaa huomioon eri tilivirastojen toiminnan luonne tuloksellisuutta arvioidessa, eikä tarkastusten suorittamisesta tuloksellisuuden arvioinnin osalta voida antaa tarkkoja ohjeita. Esimerkiksi toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arviointi on tarkastajalle usein vaikeaa. Tilintarkastuksessa varmistetaan, että tilivirasto on antanut toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot tuloksellisuudestaan.

Avainsanat Valtiontalous, tulosohjaus, tilivirasto, tuloksellisuus, tilintarkastus

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	3
1.1 Muutokset valtionhallinnossa	3
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	5
1.3 Käsitteitä	6
2 VALTIONTALOUDEN TARKASTUS	9
2.1 Valtiontalouden tarkastusviraston asema	9
2.2 Viraston tehtävät	11
2.3 Tarkastuksen jako	12
2.3.1 Vuositilintarkastus	12
2.3.2 Toiminnantarkastus	15
3 TILIVIRASTON TOIMINNAN TULOKSELLISUUS	17
3.1 Tavoiteasetanta	17
3.2 Tuloksellisuuskäsitteistö	17
3.3 Tuottavuus	19
3.4 Taloudellisuus	21
3.5 Vaikuttavuus	23
3.5.1 Asiakasvaikuttavuus	23
3.5.2 Yhteiskunnallinen vaikuttavuus	24
3.6 Laskentajärjestelmän merkitys	26
3.7 Tulosseuranta ja tulosanalyysi	27
4 TILIVIRASTON TULOKSELLISUUDEN ARVIOINTI VUOSITILIN- TARKASTUKSESSA	30
4.1 Tulosohjauksen tila	30
4.2 Tulostavoitteiden arviointi	31
4.3 Toiminnan tuloksellisuuden arviointi	33

4.3.1 Tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus	33
4.3.2 Laskentajärjestelmän luotettavuus	38
4.3.3 Suoritteiden mitattavuus ja tunnusluvut	39
4.4 Toimintakertomuksen tuloinformaation oikeellisuus ja riittävyys	42
4.4.1 Toimintakertomuksen merkitys	42
4.4.2 Oikeiden ja riittävien tietojen varmentaminen	45
5 CASE-VIRASTOJEN TULOKSELLISUUS	48
5.1 Empiirisen tutkimuksen toteuttaminen	48
5.2 Virastojen erityispiirteet	48
5.2.1 Opetusministeriö	48
5.2.2 Kuopion yliopisto	52
5.2.3 Sosiaali- ja terveysministeriö	56
5.2.4 Kansanterveyslaitos	61
5.2.5 Työministeriö	66
5.3 Tutkimuksen tulosten vertailu	70
5.3.1 Tilivirastojen tulostavoitteet	70
5.3.2 Tulosten seuranta tilivirastoissa	73
5.3.3 Tilivirastojen tulosraportointi	75
6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	77
LÄHTEET	82
LIITE 1: HAASTATTELUKYSYMYKSET	

1 JOHDANTO

1.1 Muutokset valtionhallinnossa

Budjettisidonnaisissa valtion virastoissa ja laitoksissa aloitettiin vaiheittainen tulosbudjetointiuudistus vuonna 1990. Uudistuksen seurauksena virastot ja laitokset muutettiin tulosohtauiksi toimintayksiköiksi ja samalla luovuttiin perinteisestä virastojen toimintamenojen resurssilajeittaisesta budjetoinnista. Tulosohtaus kehitettiin hallinnonalan eri tasojen ohtausvälineeksi ja sen avulla haluttiin tehostaa ministeriön ja sen alaisten virastojen välistä tavoitteellista johtamista¹. Uudistus aloitettiin patentti- ja rekisterihallituksessa, tielaitoksessa ja tullihallituksessa ja vuoteen 1995 mennessä se on laajentunut kaikkiin valtion virastoihin ja laitoksiin.

Tulosohtatun tiliviraston toiminnan suunnitteluvaiheessa käydään tulosneuvotteluja, joissa virastot perustelevat määrärahatarpeensa tulostavoitteilla niitä ohtaavalle ministeriölle. Tulossopimuksen tekemisen jälkeen virastot organisoivat toimintansa tuloksista käsin. Virastoilla ja niiden yksiköillä on siten aikaisempaa suurempi itsenäisyys päättää, miten määrärahat käytetään. Vuosittaiset tulostavoitteet pyritään asettamaan niin täsmällisesti, että niiden toteutumista voidaan seurata ja arvioida.

Tulosohtaukseen liittyy riskejä, sillä esimerkiksi tiedon kulku organisaatiossa ja tavoitteiden toteuttaminen eivät aina tapahdu suunnitelmien mukaisesti. Tämä johtuu siitä, että suunnitelmien ja tavoitteiden avulla ei pystytä täysin kuvaamaan viraston todellisen toimintaympäristöön liittyvää epävarmuutta ja sen monimutkaisuutta.²

¹ Valtiovarainministeriö, 1995b, 30

² Naschold, 1995, 64

Tulosohjaus uudistuksen myötä virastojen ja laitosten valvonnan merkitys on korostunut. Uudessa tulokulttuurissa toiminnan tarkoituksenmukaisuusvalvonta on tullut yhä tärkeämmäksi. Valvonnan kohteena on säädösten lisäksi tuloksellisuustekijät ja valvonnan tarkoituksena on parantaa virastojen ja laitosten toiminnan tulevaa suunnittelua ja päätöksentekoa. Valtiontalouden tarkastusvirasto valvoo omalta osaltaan virastojen ja laitosten toiminnan laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Se pyrkii arvioimaan tilivirastojen toimintaa ja niiden tuloksellisuutta vuositilintarkastuksissa. Tarkastusvirasto varmentaa tilintarkastuksessa virastokohtaisten tilinpäätösten oikeellisuuden ja riittävyyden. Oikean ja riittävän tuloksellisuuskuvan saamiseen tilivirastolta vaaditaan selkeästi dokumentoitu tavoiteasetanta, luotettava tulosten seurantajärjestelmä sekä seurannasta johdettu tulosraportointi.

Tilintarkastuksen avulla pyritään edistämään tilivirastojen taloudenhoidon yleistä luotettavuutta ja tilivelvollisuuden toteuttamista. Tilintarkastus palvelee myös ylimpien ohjausyksiköiden tietotarpeita tarkastamalla virastojen toimintaa sekä raportoimalla asetettujen tavoitteiden toteutumisesta. Tarkastuskohde ei ole julkishallinnossa tilintarkastukseen nähden sellaisessa asiakassuhteessa, jossa asiakas voisi määritellä toimeksiannon sisällön. Vaikka tilintarkastuksella pyritään hyödyttämään tarkastettavaa virastoa, tarkastaja ei kuitenkaan toimi sen ehdoilla³. Aikaisemmin tilintarkastukset kohdistuivat tiettyyn virastoon noin kolmen vuoden välein, mutta tulosohjaukseen siirtymisen seurauksena kaikki noin 100 tilivirastoa myös tarkastetaan vuosittain.

³ Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä, 1993, 9, 20

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten valtionhallinnon tilivirastot seuraavat toimintansa tuloksellisuutta, minkälaista informaatiota ne tuottavat, ja miten tuloksellisuustietoja arvioidaan vuositilintarkastuksessa. Tutkielmassa kuvataan tuloksellisuuden osatekijöitä, valtiontalouden tarkastusviraston toimintaa sekä sitä, mitä ongelmia liittyy tuloksellisuuden arviointiin vuositilintarkastuksessa.

Tutkimuskohteiksi on valittu sosiaali- ja terveysministeriön, opetusministeriön sekä työministeriön hallinnonalat, sillä ne tuottavat ns. hyvinvointipalveluja, joihin budjetoidaan vuosittain noin kaksi kolmasosaa koko valtiontalouden määrärahoista. Tutkielmassa käsitellään toiminnan tuloksellisuutta sekä ministeriöiden että niiden ohjauksessa olevien tilivirastojen osalta.

Tutkielma selvittää tilivirastojen budjettirahoitteisen toiminnan tuloksellisuuden seuranta. Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaa valtiontalouden valvontaa kuvataan siten, kuin se on katsottu tarpeelliseksi tutkimuksen tavoitteiden kannalta. Tutkielmassa ei käsitellä tilivirastojen sisäistä valvontaa. Myöskään virastojen maksullista toimintaa ei käsitellä, koska siltä osin tuloksellisuutta voidaan arvioida kannattavuuslaskelmien avulla.

Työssä käsitellään vain tulosohjauksen piirissä olevia tilivirastoja. Valtion liikelaitosten, valtionosuus- ja valtionapuja saavien yhteisöjen, valtioneemistöisten osakeyhtiöiden sekä valtion talousarvion ulkopuolisten rahastojen tarkastukset on rajattu työn ulkopuolelle. Valtiontalouden tarkastusviraston toiminnan toista osa-aluetta,

toiminnantarkastusta, kuvaillaan lyhyesti siten, kuin se on välttämätöntä viraston toiminnan ja sen strategioiden hahmottamisen kannalta.

1.3 Käsitteitä

Tulosprosessi muodostuu tulosohjauksesta, tulosjohtamisesta, tulosbudjetoinnista ja tulosten arvioinnista. Viraston tulosprosessi alkaa strategiasta ja päämääristä ja konkretisoituu tulostavoitteiksi, joita seurataan ja arvioidaan.

Tulosohjaus on ministeriön ja sen alaisten virastojen tai laitosten välinen neuvottelu- ja päätöksentekoprosessi. Tulosohjaus on ministeriön ohjausväline. Virastolle asetetaan tulostavoitteet ja annetaan käyttöön tavoitteiden toteuttamiseksi tarvittavat voimavarat. Siten pyritään varmistamaan, että valtionhallinto kokonaisuutena toimii mahdollisimman tuloksellisesti.⁴

Tulosjohtaminen on ministeriön, viraston sekä niiden toimintayksiköiden sisäinen johtamistapa, jolla varmistetaan asetettujen tulostavoitteiden saavuttaminen. Viraston johto on vastuussa siitä, että yksikön toiminta on tuloksellista. Sen vastuulla on valita keinot, joilla tulostavoitteet pyritään saavuttamaan.⁵

Tulosbudjetointi on osa tulosohjausta ja tulosjohtamista. Tulosbudjetoinnissa määrärahat mitoitetaan asetettuja tulostavoitteita vastaaviksi. Viraston johdon vastuulla on kohdentaa osoitetut määrärahat niin, että asetetut tulostavoitteet toteutuvat.⁶

⁴ Valtiovarainministeriö, 1990a, 17

⁵ Valtionhallinnon kehittämiskeskus, 1990, 13

⁶ esim. Valtiovarainministeriö, 1990a, 17, Myllymäki, 1994, 78

Tilivirasto on tulosbudjetoinnin ja siihen liittyvän hallinnon tilivelvollisuuden raportoinnin perusyksikkö, joka vastaa tilivirastotehtävistä. Niitä ovat esimerkiksi maksuliikenteen ja kirjanpidon hoito, tilinpäätöksen laatiminen, talousarvion soveltamiseen liittyvät tehtävät, taloudenhoidon sisäinen valvonta ja taloussäännöstä huolehtiminen. Tiliviraston velvollisuutena on myös toimintakertomuksen tekeminen.⁷

Tilivirasto ei ole käsitteenä yksiselitteinen. Valtiovarainministeriön asettama työryhmä onkin selvittänyt sen sisältöä ja sitä, miten valtion tiliorganisaatiota tulisi kehittää. Työryhmä totesi, ettei tilivirasto ole viraston ja laitoksen tavoin itsenäinen hallintoyksikkö, mutta sen tulee muodostua hallinnollisesta, taloudellisesta ja toiminnallisesta kokonaisuudesta. Sillä on vastuussa oleva johto ja sen vastuusuhteet ovat selkeät. Valtiovarainministeriö määrää ao. ministeriön esityksestä, mitkä virastot ja laitokset toimivat tilivirastoina. Ministeriö on aina tilivirasto, muut tilivirastot ovat suoraan ministeriön alaisia virastoja ja laitoksia. Tiliviraston tulee olla taloudellisesti merkittävä kokonaisuus, jotta se pystyy huolehtimaan tehtävistään. Käytännössä tilivirastojen joukossa on tilinpidollisesti hyvin erikokoisia yksiköitä. Tilivirastona voi olla esimerkiksi koko hallinnonala, yksittäinen ministeriö, ministeriö ja osa sen alaisista virastoista ja laitoksista yhdessä tai yksittäinen virasto.⁸ Tilivirastojen määrä vaihtelee hieman vuosittain, sillä samaan aikaan kun virastoja liikelaitostetaan ja yhtiöitetään, joitakin uusia virastoja ja laitoksia määrätään tilivirastoiksi. Tilivirastoratkaisu merkitsee sitä, että valtiontalouden tarkastusvirasto suorittaa kyseiseen yksikköön tilintarkastuksen. Siten myös tarkastusviraston kannalta on tärkeää, että

⁷ Valtiovarainministeriö, 1995c, 19-21

⁸ Valtiovarainministeriö, 1995c, 14

tiliviraston toiminta on taloudellisesti merkittävää ja että sen sisäiset vastuusuhteet ovat selkeät.

Valtiontalouden virastojen ja laitosten **valvonta** tapahtuu tulosityksikön ulkopuolelta, kun taas **seuranta** on suunnittelun tavoin osa yksikön omaa toimintaa. Valvonnan lähikäsitteitä ovat **tarkastus** ja **tarkkailu**. Tarkastus on aktiivista, konkreettista jonkin yksikön suorittamaa toimintaa, kun taas tarkkailu on yksikön toimintarutiineihin liittyvää passiivista havainnointia.⁹

Vuositilintarkastuksella ymmärretään valtion virastoihin ja laitoksiin vuosittain kohdennettua tarkastusmenettelyä, jonka tarkoitus on palvella ns. ulkoisena tarkastuksena tarkastettavaa virastoa ylempien päätösten tietotarpeita. Tarkastuksen tehtävänä on myös mahdollisuuksien mukaan ja tarkastuksen riippumattomuutta vaarantamatta edistää virastojohdon sisäisiä johtamistarpeita.¹⁰

⁹ Meklin, 1995, 134-135

¹⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1993b, 4

2 VALTIONTALouden TARKASTUS

2.1 Valtiontalouden tarkastusviraston asema

Valtiontalouden valvonta voidaan jakaa valvonnan harjoittajan mukaan hallinnolliseen ja parlamentaariseen finanssivalvontaan. Valtiontalouden tarkastusvirasto samoin kuin tilivirastojen sisäiset tarkastusyksiköt harjoittavat hallinnollista valtiontalouden valvontaa.¹¹ Parlamentaarinen finanssivalvonta kuuluu eduskunnan valitseville valtiontilintarkastajille, sillä eduskunnalla on oikeus valvoa hallituksen ja sen alaisen hallinnon toimintaa.

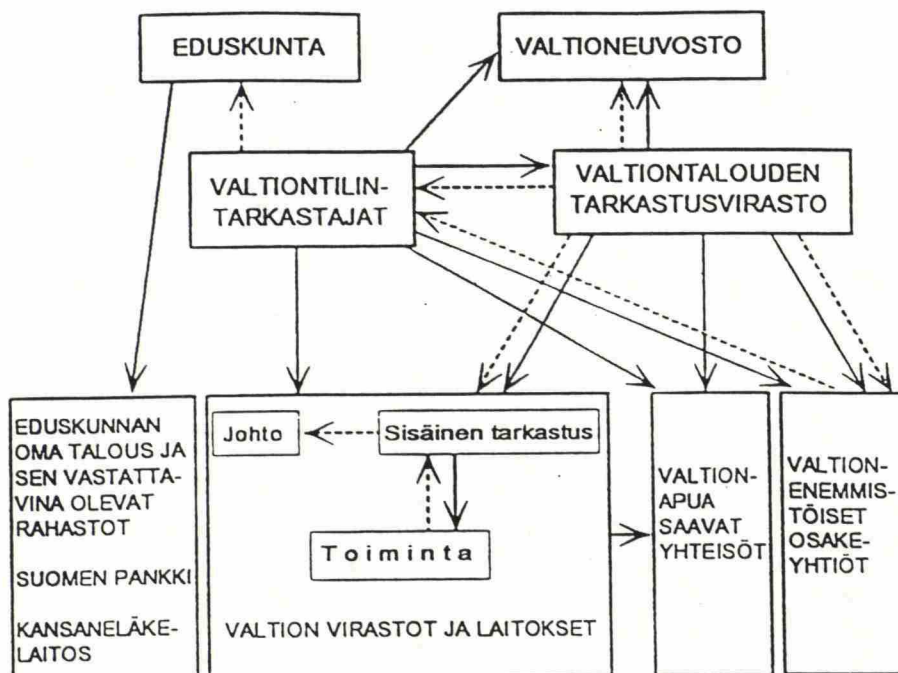
Valtiontalouden tarkastusvirasto on puolueeton ja riippumaton valtion taloudenhoidon tarkastuksen asiantuntijaviranomainen. Viraston toimintaa ohjaavat hallitusmuodon 71 §, laki valtiontalouden tarkastuksesta (967/47) ja asetus (267/93) sekä laki valtioneenemmistöisten osakeyhtiöiden toiminnan tarkastuksesta (968/4). Tarkastusvirasto toimii valtiovarainministeriön alaisuudessa, mutta se vahvistaa tulostavoitteensa itsenäisesti ja päättää toimintasuunnitelmasta, tarkastusten suorittamistavasta, tarkastusten suorittamisen kannalta tarpeellisiin tietoaaineistoihin tutustumisesta sekä tarkastustulosten raportoinnista. Viraston tulee toimittaa toimintasuunnitelmansa ja kaikki muut tarpeelliset tiedot ja asiakirjat sekä valtiontilintarkastajille että valtiovarainministeriölle. Tämä poikkeus valtion talousarviosta annetusta asetuksesta ja tulosohjauksen periaatteista on säädetty asetuksessa valtiontalouden tarkastuksesta.¹²

¹¹ Meklin, 1995, 136

¹² Asetus valtiontalouden tarkastuksesta 21 § ja 22 §

Viraston suorittamat tarkastukset kohdistuvat valtioneuvostoon ja ministeriöihin, niiden alaisiin hallintoyksiköihin, valtion liikelaitoksiin, valtionosuuksia ja valtionapuja saaviin yhteisöihin, valtionenemmistöisiin osakeyhtiöihin, talousarvion ulkopuolisiin rahastoihin sekä Suomen ja Euroopan yhteisön välisiä varainsiirtoja hallinnoiviin ja varoja käyttäviin tahoihin. Suoritetuista tarkastuksista laaditaan tarkastuskertomus, joka on tarkastusviraston virallinen raportti tarkastuksesta. Se on julkinen asiakirja, joka jaetaan tilivirastolle, kyseisen hallinnonalan ministeriölle, valtiovarainministeriölle sekä valtiontilintarkastajille. Mikäli tarkastetulla virastolla on johtokunta, kertomus toimitetaan myös kaikille sen jäsenille. Seuraava kuvio havainnollistaa valtiontalouden tarkastusjärjestelmää. Tarkastusten kohdistuminen on esitetty nuolilla ja raportointi katkoviivoilla.

Kuvio 1. Valtiontalouden tarkastusjärjestelmä



Lähde: Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1993a, s. 2.

2.2 Viraston tehtävät

Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista. Laillisuusvalvonta tarkoittaa lakien ja säädösten noudattamisen valvontaa, tarkoituksenmukaisuuden valvonnan keskeiseksi sisällöksi on muodostunut julkisilla varoilla aikaansaadun tuloksen arviointi¹³. Raja näiden käsitteiden välillä ei kuitenkaan ole tarkka. Tarkastusvirasto pyrkii vaikuttamaan siihen, että hallinnon kaikilla ohjaustasoilla on käytössään luotettavat ja niiden tehtävien hoidon kannalta riittävät tiedot hallinnon tilasta sekä hallinnon eri toimintojen tuloksellisuudesta. Tarkastustoiminnalla tuotetaan myös sellaista uutta tietoa, jota voidaan soveltaa käytäntöön ja josta on taloudellista hyötyä. Hyöty voi olla joko konkreettisesti arvioitavaa tai välillistä ja konkretisoitua kuten esimerkiksi päätöksenteon laadun parantuminen.¹⁴ Tarkastustoiminnan tehtävänä ei kuitenkaan ole varsinaisesti hallinnon kehittäminen, joka kuuluu lähinnä ministeriöille, keskusvirastoille ja niiden hallinnon kehittämisyksiköille. Tarkastus on luonteeltaan jälkikäteen tapahtuvaa arviointia, eivätkä viraston tarkastajat ole toimeenpanovastuussa niistä tehtävistä, joita koskevaa tietoa he analysoivat¹⁵.

Tulosbudjetointiuudistuksen myötä syntyi tarve muuttaa myös valtiontalouden tarkastusviraston organisaatiota. Vuonna 1991 tarkastusvirastoon perustettiin kokeiluyksikkö, joka ryhtyi tarkastamaan tulosohjauksen aloittaneita virastoja. Vuonna 1992 tulosohjattuja virastoja tarkastettiin jo yleisesti. Organisaatiomuutos vaati myös valtiontalouden tarkastusta koskevan lain muuttamista, sillä laissa mainitut entiset

¹³ Myllymäki, 1994, 28

¹⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1995a, 1

¹⁵ Myllymäki, 1994, 84

tarkastusosastot korvattiin tulosityksiköillä. Muutoksen yhteydessä viraston henkilöstö erikoistui joko toiminnan- tai tilintarkastukseen.

Tilintarkastus ja toiminnantarkastus ovat molemmat ministeriöiden sekä niiden alaisten virastojen ja laitosten ulkoista tarkastusta. Ne toimivat samansuuntaisesti yhteisen tarkoituksensa toteuttamiseksi. Keskinäinen tiedonvaihto ja työnjako on tärkeää erityisesti silloin, kun eri tulosalueiden tarkastajat suorittavat tarkastusta samalla sektorilla. Tarkastuksissa tarkastettavaa aihetta lähestytään aina taloudellisesta näkökulmasta ja se ilmenee sekä tarkastuksen tavoitteiden määrittelyssä että tarkastusraportoinnissa. Tarkoituksena on saada aikaan mahdollisimman olennaisia ja myönteisiä vaikutuksia alueilla, joilla laillisuus ja tuloksellisuus ei toteudu asianmukaisesti. Muutostarpeiden osalta vaikuttavuutta seurataan tarkastuskohtaisena jälkiseurantana sekä erillisselvityksillä. Tarkastustoimintaa täydentää viraston asiantuntijatoiminta, joka käsittää mm. lausuntojen antamista, aloitteiden tekemistä sekä neuvontaa ja koulutusta.

2.3 Tarkastuksen jako

2.3.1 Vuositilintarkastus

Tarkastusviraston päämääränä on tuottaa tilintarkastuksia, jotka palvelevat valtionhallinnon taloudellista ohjausta ja valvontaa tuomalla valtioneuvostolle ja eri ministeriöille tietoa ohjauksen toteutumisesta. Ministeriön ja sen alaisten tilivirastojen ohjaussuhteisiin kiinnitetään siis erityistä huomiota. Julkisyhteisöissä tilintarkastus ulottuu myös tarkastuskohteen toiminnan yhteiskunnallisten tavoitteiden arviointiin, mikä on huomattavin ero yksityisen sektorin tilintarkastukseen verrattuna.

Tilintarkastus on vuotuista ja se kohdistuu kaikkiin valtion virastoihin ja laitoksiin. Tilintarkastuksen tehtävänä on edistää tuloksellisen ja hyvän hallinnon toteutuminen tilivirastoissa. Tuloksellisuuden tarkastus on siis saanut keskeisen merkityksen, mutta pyrkimyksenä on myös varmistaa tilivirastojen taloudenhoidon laillisuus sekä eduskunnan hyväksymän talousarvion noudattaminen. Myös tilintarkastustyöhön liittyvien kehittämis ehdotusten esittäminen kuuluu valtiontalouden tarkastusviraston tehtäviin.

Tilintarkastus kohdistuu virastojen ja laitosten sisäiseen valvontaan, kirjanpitoon ja muuhun laskentatoimeen, virastojen tilinpäätöksen oikeellisuuteen sekä niiden toimintakertomusten tulostiedon oikeellisuuteen ja riittävyyteen. Tiliviraston koko toimintaa ei pystytä tarkastamaan yhden varainhoitovuoden aikana. Sen vuoksi tarkastus kohdennetaan olennaisuuden ja riskiarvioinnin kannalta merkittävälle alueelle niin, että useamman vuoden aikana virasto tulee riittävän kattavasti tarkastettua¹⁶. Tarkastukset tulisi suunnitella hyvin ja toteuttaa entistäkin systemaattisemmin, sillä tilivirastot ovat niin suuria, että koko virasto tulee katettua vasta kolmena tai neljänä vuonna tehdyissä tarkastuksissa.

Tarkastukset toteutetaan tarkastusviraston vahvistaman vuositolintarkastusohjeen mukaisesti. Ohje kuvaa tarkastusviraston käsitystä siitä, miten hyvää tilintarkastustapaa sovelletaan tilivirastojen tarkastuksessa. Vuositolintarkastus alkaa siten, että tarkastuspäälliköt määrittelevät tarkastuksen painopistealueet ja hyväksyvät sen tavoitteet. Tämän jälkeen tarkastaja laatii työsuunnitelman eli välitavoitteet sekä aikataulun tarkastuksen eri vaiheiden suorittamiseen. Tilivirastoille kerrotaan jo tarkastuksen aikana sen tavoitteista, menetelmistä ja

¹⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1994, 2

alustavista tuloksista. Tämä edistää yleensä kohteen yhteistyövalmiutta ja tehostaa tiedonsaantia. Riittävä vuorovaikutus tarkastajan ja tarkastettavan välillä voi johtaa korjauksiin jo ennen tarkastuksen päättymistä, mikäli niiden tarve havaitaan tarkastuksen aikana.

Tarkastuksessa havaitut olennaiset asiat esitetään kirjallisena joko väliraportteina, muistioina tai tilintarkastuskertomuksen luonnoksena. Tarkastuksen loppuvaiheen aikatauluun ja kertomuksen valmistumiseen vaikuttavat tiliviraston tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen valmistuminen. Tiliviraston laadittua toimintakertomuksen tilintarkastaja laatii väliraporttien ja niihin saadun palautteen pohjalta tilintarkastuskertomuksen, joka annetaan valtiontalouden tarkastusviraston nimissä eduskunnan valtiontilintarkastajille, tarkastetulle hallintoyksikölle, sitä ohjaaville viranomaisille ja valtiovarainministeriölle. Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, toisin kuin tarkastuksen kuluessa laaditut muistiot ja väliraportit, jotka ovat tarkastajan kirjoittamia työpapereita tarkastuskohteelle.

Tilivirastojen vaiheittainen tulosbudjetointiin siirtyminen on johtanut töiden kasaantumiseen valtiontalouden tarkastusvirastossa, sillä aikaisempien vuosien tarkastuksia ei ole saatettu päätökseen välittömästi uudistuksen jälkeen. Tämä on näkynyt esimerkiksi viiveenä tarkastuskertomusten aikataulussa. Kertomukset ovat valmistuneet kesä-heinäkuussa, mutta lähivuosien tavoitteena on saada ne valmiiksi huhtikuun loppuun mennessä.¹⁷

Valtiontalouden tarkastusvirasto on laatinut vuodesta 1992 lähtien vuosiraportin suoritettujen tilintarkastusten pohjalta. Se on osoitettu ensisijaisesti tarkastettujen virastojen ja laitosten johdolle sekä

¹⁷ haastattelu: Taunula

ministeriöille. Vuosiraportissa esitetään kehittämis ehdotuksia ja tärkeimpiä havaintoja tilivirastojen edellisen varainhoitovuoden taloudellisesta toiminnasta. Siinä kuvataan tiivistetysti tilintarkastuksen osa-alueilla havaittuja toiminnan vahvuuksia ja heikkouksia nimeämättä yksittäisiä tilivirastoja. Raportin laatiminen on katsottu tarpeelliseksi erityisesti tulosbudjetoinnin ja tuloso hjauksen kehittämisen kannalta.

2.3.2 Toiminnantarkastus

Toiminnantarkastus on projektiluonteista tutkimustyyppistä tarkastusta, joka saattaa koskea myös useampaa kuin yhtä varainhoitovuotta. Se on kertaluonteista tarkastusta, joka kohdistuu joko poikkihallinnollisesti eri yksiköihin tai jonkin tietyn hallinnon alan, viranomaisen tai valtionavun saajan hoitamaan rajattuun tehtävään. Tarkastustoiminta ei aina lopu yksittäisen tarkastuksen päättymiseen vaan tarvittaessa käynnistetään uusia hankkeita päättyneiden tarkastusten perustalta. Toiminnantarkastus selvittää toiminnan tavoitteiden sekä valtiontalouden kokonaisedun toteutumiseen liittyviä ongelmia. Yksikön päämääränä on arvioida valtionhallinnon eri ohjaus- ja toimintajärjestelmien laillisuutta, toimivuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä hallinnon uudistushankkeiden onnistuneisuutta. Tulosalueelle kuuluu myös valtion osakasvallan käytön tarkastaminen valtionenemmistöisissä osakeyhtiöissä.

Viraston toimintastrategiassa määritellään kuinka eri tulosalueiden toimintaa suunnataan. Strategia on pohjana myös tarkastuskohteita valittaessa. Niiden valintaan vaikuttaa aiheen ajankohtainen merkitys sekä toiminnan valtiontaloudellinen, kansantaloudellinen ja yhteiskunnallinen merkittävyys. Viraston tai laitoksen toiminnassa tapahtuneet muutokset ja toiminnan virhealttius saattavat kiinnittää tarkastusviraston huomion ja

kyseinen. virasto valitaan tarkastuskohteeksi.¹⁸ Kriittisen arvioinnin kohteena itse toiminnan lisäksi ovat ylimpien valtioelinten vahvistamat poliittiset arvot¹⁹. Tarkastuskohteina on ollut esimerkiksi valtion lainanotto ja pankkituen käyttö.

Jokaisen toiminnantarkastuksen tarve, tavoite, kohde ja tulosten raportointi harkitaan erikseen. Tarkastus aloitetaan valitsemalla mahdolliset tarkastusaiheet. Esiselvityksessä kootaan pohjatietoa tarkastuksen tarpeellisuuden arvioimiseksi ja vasta sitten päätetään tarkastuksen kohteesta, rajataan tarkastelunäkökulma ja laaditaan tarkastussuunnitelma. Projektisuunnitelman mukaisessa tarkastuksessa kootaan kohdetta koskevia tietoja ja tulkitaan niitä. Tämän jälkeen tapahtuu tulosten arviointi ja käyttöön saattaminen sekä tarkastuksen jälkiarviointi.²⁰

¹⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1992, 7

¹⁹ Myllymäki, 1994, 141

²⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1992, 71

3 TILIVIRASTON TOIMINNAN TULOKSELLISUUS

3.1 Tavoiteasetanta

Ministeriöiden tehtävänä on asettaa hallinnonalan tilivirastoille tulostavoitteet sekä seurata niiden toteutumista. Ministeriö vahvistaa tulostavoitteet sen jälkeen kun eduskunta on vahvistanut hallituksen julkaiseman talousarvion. Vahvistetut tavoitteet sekä niiden mahdolliset muutokset toimitetaan tiedoksi valtiovarainministeriölle, valtiontilintarkastajille sekä valtiontalouden tarkastusvirastolle.²¹

Tulostavoitteista keskustellaan ministeriön ja ohjattavien tilivirastojen kesken tulosneuvottelussa. Näissä keskusteluissa virasto sitoutuu tulostavoitteisiin ja ministeriö puolestaan varmistaa sen toimintaedellytykset. Yksittäisellä virastolla tai laitoksella on siten mahdollisuus vaikuttaa tavoiteasetantaan ja toimintalinjojen määrittelyyn. Käytännössä tämä neuvotteluvara vaihtelee eri hallinnonaloilla. Esimerkiksi opetushallinnon alalla yliopistot ja korkeakoulut muodostavat ryhmän, jolla on hyvin samankaltaisia tulostavoitteita. Opetusministeriöllä on tällöin ymmärrettävästi tarve tavoitteiden yhtenäiseen linjaukseen. Tilivirastojen vuosittaiset tulostavoitteet esitetään tulosalueittain tai tehtävittäin tulossuunnitelmassa. Tavoitteellisen toiminnan periaatteen mukaan tavoitteet on asetettava tärkeysjärjestykseen, erityisesti mikäli ne ovat ristiriidassa keskenään²².

²¹ Asetus valtion talousarviosta 13 § ja 14 §

²² Wallin, 1990, 32

3.2 Tuloksellisuuskäsitteistö

Budjettirahoitteisesti toimivat virastot ja laitokset eivät pysty määrittämään toimintansa kannattavuutta kuten yksityiset yritykset, sillä suoritteet luovutetaan usein vastikkeettomasti. Liiketaloudellisen kannattavuuden laskemiseksi pitäisi tietää sekä tuotannontekijöiden että suoritteiden raha-arvo. Maksuton palvelutoiminta voidaan kuitenkin tuottaa paremmin tai huonommin.

Valtionhallinnon tilivirastot selvittävät toimintansa onnistumista mittaamalla tuloksellisuutta. Se on yläkäsite, joka ei ole kuvattavissa yhden tunnusluvun avulla. Tuloksellista toimintaa kuvaavaa käsitteistöä on määritelty monin eri tavoin, mutta vuositilintarkastuksessa virastojen toimintaa arvioidaan käyttäen tuloksellisuuden peruskriteereinä taloudellisuutta, tuottavuutta ja vaikuttavuutta. Virastojen ja laitosten toiminnan tuloksellisuudella ei ole absoluuttista arvoa, vaan sitä täytyy verrata tai suhteuttaa johonkin. Vertailukohtana voidaan pitää esimerkiksi asetettuja tavoitteita tai kansalaisten tarpeita. Toiminnan tuloksellisuus on hyvä silloin, kun aikaansaadut vaikutukset ovat yhteiskunnan tarpeiden mukaisia ja ne on tuotettu mahdollisimman pienin kustannuksin.

Tuottavuus voidaan selvittää laskemalla tuotosten suhde panoksiin. Toiminnan sanotaan olevan sitä tuottavampaa, mitä enemmän suoritteita tuotannontekijöiden käytöllä on saatu aikaan. **Taloudellisuus** kertoo, kuinka paljon rahaa on käytetty tietyn tuotoksen tai suoritemäärän tuottamiseen. Toiminta on sitä taloudellisempaa, mitä vähäisemmillä kustannuksilla suoritteet on saatu aikaan eli suhdeluku voidaan laskea jakamalla kustannukset suoritemäärällä. **Vaikuttavuus** kuvaa tuotosten tai suoritteiden vaikutuksia verrattuna tavoitteisiin tai tarpeisiin. Vaikuttavuutta kuvaavat seurantatiedot kertovat, onko tilivirasto tehnyt

määrittely etukäteen saattaa olla vaikeaa joillakin hallinnonaloilla, esimerkiksi perustutkimuksessa ja opetustoimessa. Tuottavuutta ei välttämättä pystytä myöhemminkään mittaamaan kaikissa tilanteissa, mutta siihen vaikuttavia tekijöitä voidaan kuitenkin arvioida. Tärkeintä onkin pystyä tunnistamaan tekijät, jotka edistävät tai estävät tuottavaa toimintaa. Tuottavuutta voidaan parantaa esimerkiksi puuttumalla toiminnassa esiintyvien virheiden ja useiden käsittelykertojen määrään tai nostamalla henkilöstön motivaatiota.²³

Tuottavuuden tarkastelusta puuttuu absoluuttinen nollapiste²⁴. Tuottavuusmitalla on käytännössä merkitystä vain silloin kun sitä verrataan johonkin. Yleensä selvitetään miten tuottavuus on muuttunut ajan myötä, mutta vertailuperustana voi olla myös samanlaisia tuotteita tai palveluja tuottavat yksiköt. Julkisten palvelujen tuottavuutta voidaan verrata myös yksityisiin palveluihin, mikäli ne ovat samankaltaisia.²⁵

Kokonaistuottavuudella tarkoitetaan kaikkien eri panosten yhteisvaikutusta tuotoksen aikaansaamisessa. Kokonaistuottavuutta määritettäessä fyysiset mitat eivät ole riittäviä, koska suoritteiden tuottamiseen käytetään useita tuotannontekijälajeja tai suoritelajeja on monta.²⁶ Sen arvioiminen edellyttää tuottavuusmittauksia panosryhmittäin. Tuottavuus pystytään selvittämään helposti yksittäisen tuotannontekijälajin ja suoritelajin kohdalla, jolloin puhutaan osittaistuottavuudesta. Sitä käytetäänkin yleensä enemmän kuin kokonaistuottavuutta. Osittaistuottavuutta mitattaessa tarkastellaan tuotannon määrää suhteessa yhteen panostekijään ja mittayksiköinä ovat fyysiset yksiköt kuten esimerkiksi kappaleet, kilometrit tai tunnit.

²³ Taipale, 1990, 75

²⁴ esim. Meklin, 1995, 76

²⁵ Valtiovarainministeriö, 1991b, 21

²⁶ Meklin, 1995, 76

Osittaistuottavuuksia ovat esimerkiksi työn tuottavuus, pääoman tuottavuus sekä konetyöpanosten ja raaka-aineiden tuottavuus. Eri osittaistuottavuudet saattavat myös liittyä toisiinsa. Esimerkiksi konetyön osuus on yhteydessä työn tuottavuuteen, sillä työn tuottavuutta kuvaavat suhdeluvut ovat suurempia aloilla, joilla koneinvestoinnit ovat merkittäviä²⁷. Vastaavasti aloilla, joilla koneita ja laitteita tarvitaan vähän, työn tuottavuus on alhaisempi.

Kokonaistuottavuuden kehitys antaa melko hyvän kuvan toiminnan tehokkuudesta pitkällä aikavälillä. Tuottavuusanalyysien avulla voidaan selvittää esimerkiksi sitä, kuinka suuri osuus työn tuottavuuden kasvusta johtuu pääomapanoksen ja työpanoksen suhteen muutoksista tai miten suuri osa tuotannon kasvusta on aiheutunut muista tekijöistä kuin työllistetyn henkilömäärän tai pääomakannan lisäyksestä. Eräs tällainen tekijä voi olla tekninen kehitys. Kokonaistuottavuuden muutos saattaa aiheutua myös saavutetuista mittakaavaeduista, jolloin suoritemäärien kasvu ei edellytä vastaavan suuruisten panosmäärien tai kustannusten muutosta.²⁸

3.4 Taloudellisuus

Taloudellisella toiminnalla saadaan aikaan mahdollisimman paljon suoritteita niukoilla resursseilla tai tietty määrä suoritteita mahdollisimman pienin kustannuksin²⁹. Kun suoritteiden tuottamiseen käytetään vähemmän voimavaroja, resursseja jää käytettäväksi enemmän muihin tarkoituksiin. Taloudellisuutta voidaan kuvata tuloihin, menoihin ja kustannuksiin liittyvien tunnuslukujen avulla. Sitä kuvaavien

²⁷ Lumijärvi, 1990, 58

²⁸ Valtiovarainministeriö, 1991b, 13

²⁹ esim. Meklin, 1995, 28

tulostietojen seuranta varten on tuotettava sekä suoritteiden määrätiedot että vastaavat kustannustiedot. Esimerkiksi palveluiden kustannukset voidaan laskea suhdeluvulla mk/palvelu. Eri virastoilla ja laitoksilla saattaa olla niiden toiminnan luonteen mukaisia erityismittareita, jotka soveltuvat niiden taloudellisuuden arvioimiseen. Tällaisista tunnusluvuista voidaan mainita esimerkiksi kapasiteetin käyttöaste, jolla mitataan voimavarojen todellista käyttöä.

Taloudellisuuden tunnuslukuun vaikuttaa suoritteiden ja kustannusten lisäksi myös työpanos. Henkilöstö muodostaa huomattavimman osan käytetyistä panostekijöistä. Palkkaus tapahtuu työ- ja virkaehtosopimusten puitteissa eli liikkumavara palkkakustannuksissa ei ole kovin suuri. Työkustannusten kohdistamiseen tarvitaan työaikatietoja ja työajan seurannasta muodostuu merkittävä osa taloudellisuuden arviointia. Seuranta toteutetaan joko jatkuvana tai säännöllisiin otoksiin pohjautuen ja sen tarkkuus riippuu viraston tai tulosityksikön tavoiteasetannan tarkkuudesta. Seurannassa työntekijä raportoi, kuinka paljon aikaa hän käyttää eri työtehtäviinsä. Mikäli hänen aikansa kohdistuu vain yhteen suoritelajiin, ei työaikatietoja tarvita, mutta se on melko harvinaista.³⁰

Esimerkiksi työhallinnossa työvoimapiirit käyttävät taloudellisuuden tunnuslukuna suhdetta mk/työvoimapalvelu. Työvoimatoimistossa virkailija tuottaa useita eri palveluita jopa saman asiakaskäynnin aikana. Hän saattaa auttaa asiakasta ammatinvalinnanohjauksessa, koulutukseen ohjauksessa tai työnvälityksessä. Näillä palveluilla on erilaiset kustannukset ja viraston toiminnan taloudellisuuden aste riippuu työajan käytön jakautumisesta. Siten tunnusluku lasketaan yhdistelemällä eri toimintojen yksikkökustannuksia, kuten työnvälityksen kustannukset/täytetyt paikat, tietopalvelun kustannukset/henkilökohtaisen

³⁰ Wallin, Etelälahti, 1992, 26-27

neuvonnan tapahtumien lukumäärä tai työllisyyden hoidon kustannukset/sijoitettujen lukumäärä.³¹ Tunnusluvun korostamiseen liittyykin riski, että seurantaraporteissa työajan jakautumista ryhdytään jopa muuntelemaan, jotta toiminta vaikuttaisi mahdollisimman taloudelliselta. Viraston työntekijät saattavat joskus myös raportoida kustannuksiltaan alhaisempien työtehtävien suorittamisesta.

Kustannuslaskennan avulla saatuja tietoja voidaan käyttää myös toimintaa haittaavasti. Tilivirastossa saatetaan havaita, että tuotetuista palveluista osa on kustannuksiltaan alhaisempia. Sen seurauksena edullisempia palveluja ryhdytään tuottamaan enemmän, sillä virastossa halutaan toimia mahdollisimman taloudellisesti. Palvelujen määrän muutoksilla taloudellisuuden tunnusluvun suuruus vaihtelee joskus huomattavastikin, se tosin heijastuu myös toiminnan vaikuttavuuteen.

3.5 Vaikuttavuus

3.5.1 Asiakasvaikuttavuus

Asiakasvaikuttavuudella kuvataan lähinnä palvelukykyä, jolla tarkoitetaan yksiköiden kykyä tuottaa riittävästi hyviä palveluja. Julkishallinnon toiminnan palvelukyky muodostuu keinoista, joilla voidaan toimia asiakkaiden hyväksi ja joilla voidaan vähentää asiakkaiden vaivannäköä ja kustannuksia.³² Asiakasvaikuttavuuden tunnusluvuilla selvitetään mm. palvelujen riittävyttä, laatua ja oikeaa kohdentumista. Keskeisimpänä vaikuttavuuden komponenttina pidetään yleensä laatua. Palvelun laatu voi olla toiminnallista laatua, johon vaikuttaa esimerkiksi palveluhenkilöstön asiantuntemus, joustavuus ja viestintäkyky sekä palvelun nopeus. Teknistä

³¹ Oas, 1993, 25-26

³² Nikkilä, 1992, 91

laatua kuvaa fyysisen suoritteen laatu. Varsinkin toiminnallista laatua koskevien tavoitteiden toteutumista on usein vaikea todistaa ja mitata, sillä laadun kokeminen on subjektiivista. Muita tärkeitä asiakasvaikuttavuuden tekijöitä ovat asiakkaan odotukset palvelusta sekä suoritteiden saatavuus ja valikoima.³³

Asiakasvaikuttavuuden tulostavoitteiden toteutumista pyritään selvittämään erillisillä asiakastutkimuksilla, joilla voidaan paikallistaa asiakasvaikuttavuuden vahvuuksia ja heikkouksia. Asiakasvaikuttavuutta koskevia tietoja voidaan saada jatkuvana yleensä vain suoritemääristä sekä yksittäisistä osatekijöistä kuten jonotusajasta tai käsittelyajasta. Useissa virastoissa asiakasvaikuttavuuden tunnuslukuna käytetty käsittelyaika lasketaan jakamalla käsittelyssä olevien hakemusten määrä käsittelykapasiteetilla. Käsittelyaika tulisi pilkkoa osiin ja selvittää, missä tuotantoprosessin vaiheissa suurimmat poikkeamat esiintyvät. Tietoa tarvitaan myös esimerkiksi hakemuksista, jotka eivät ole vielä käsittelyn kohteena eli työvarannoista.³⁴

3.5.2 Yhteiskunnallinen vaikuttavuus

Yhteiskunnallinen vaikuttavuus ilmenee palveluiden välillisinä ja välittöminä hyvinvointivaikutuksina suhteessa yhteiskunnan tarpeisiin. Yhteiskunnan tarpeet liittyvät kansalaisten fyysisen, henkisen ja sosiaalisen hyvinvoinnin edellytyksiin, joita ovat esimerkiksi terveys ja turvallisuus³⁵. Virastojen ja laitosten toiminnalla on erilaisia yhteiskunnallisia jakautuma-, työllisyys-, ympäristö- ja kansantaloudellisia vaikutuksia. Hallinnon toimenpiteet saattavat

³³ esim. Wallin, 1990, 27-28

³⁴ Valtiovarainministeriö, 1991a, 19, 21

³⁵ Valtiovarainministeriö, 1991b, 10

vaikuttaa välillisestikin alueilla, jotka koetaan tärkeiksi ja tavoiteltaviksi. Tällaisia vaikutuksia ovat esimerkiksi työttömyyden ja alueellisen eriarvoisuuden vähentyminen sekä köyhimpien väestöryhmien hyvinvoinnin kohentuminen.³⁶ Esimerkiksi yliopistojen sijainnin suuremmissa kaupungeissa eri puolilla maata voidaan ajatella poistavan alueellista eriarvoisuutta ja vaikuttavan positiivisesti alueelliseen kehittymiseen.

Toiminnan yhteiskunnallisten vaikutusten seuraaminen ja niiden syiden analysoiminen on vaikeampaa kuin asiakasvaikuttavuuden. Niitä vaikeampi mitata ja ne syntyvät pitkinä vaikutusketjuina pitemmällä aikavälillä. Vaikutusketjun alkupäässä esiintyviä vaikutuksia on hieman helpompi arvioida ja ne voidaan kohdistaa virastolle. Myöhemmin esiintyvien vaikutusten tulkinta on ongelmallisempaa. Esimerkiksi jonkin kansanterveyslaitoksen rokotuskampanjan vaikutuksia on hyvin vaikea selvittää. Tällaisen kampanjan tuloksellisuutta tulee tutkia käänteisesti eli arvioida, kuinka moni ihminen olisi sairastunut ellei sitä olisi toteutettu.

Yhteiskunnallisiin kohteisiin on saattanut vaikuttaa myös muiden viranomaisten toiminta sekä yhteiskunnan yleinen kehitys, jolloin viraston toiminnan vaikutuksia on vaikea kohdistaa.³⁷ Kansanterveyslaitoksella on esimerkiksi ollut tupakoinninvastainen kampanja, jonka seurauksena osa tupakoitsijoista on lopettanut polttamisen. Heidän lukumääräänsä on kuitenkin hyvin vaikea erottaa ja laskea kaikista tupakoinnin lopettaneista. Joidenkin ihmisten päätökseen saattoi vaikuttaa myös taloudellisen laman aiheuttama työttömyys tai jokin muu syy. Kampanjalla oli todennäköisesti myös ennaltaehkäisevä vaikutus, mutta sen suuruutta on lähes mahdotonta selvittää.

³⁶ Lumijärvi, 1990, 67

³⁷ Valtiovarainministeriö, 1991a, 19

Toiminnan vaikutuksia voidaan tutkia joko vaikutusanalyysina tai syyanalyysina. Vaikutusanalyysissa yritetään selvittää viraston tuottamien suoritteiden aiheuttamia vaikutuksia kun taas syyanalyysissa lähdetään liikkeelle vaikutuksista ja yritetään selvittää, löytyvätkö vaikutusten syyt viraston suoritteista. Jos analyysi osoittaa, että esimerkiksi yhteiskunnallisia vaikutuksia ei ole syntynyt, täytyy selvittää, ovatko odotukset olleet virheellisiä vai onko viraston toiminnan laajuus ollut riittämätöntä.³⁸

3.6 Laskentajärjestelmän merkitys

Tilivirastoissa tuottavuuden ja taloudellisuuden kuvaamisessa tarvittavia tuotannontekijä-, kustannus- ja suoritetietoja tuotetaan laskentajärjestelmän avulla. Laskentajärjestelmällä on keskeinen rooli tulostiedon tuottajana, sillä muita tietojärjestelmiä tai erillisselvityksiä käytetään lähinnä vain vaikuttavuuden kuvaamiseen tarvittavien tietojen hankkimiseen. Niissäkin virastoissa, joissa vaikuttavuustiedot on kerätty ilman laskentajärjestelmää, tiedot on yleensä yhdistelty ja tuloksellisuutta kuvaavat tunnusluvut on laskettu sen avulla³⁹.

Esimerkiksi taloudellisuuden tunnuslukujen laskentaan virastossa tarvitaan kustannuslaskentaa. Kustannuksen kohdistamiseksi virastolla tulee olla selvillä ainakin tulosalueet, tulosityksiköt, päätoiminnot ja tukitoiminnot, suoritteet ja yksikköjen tulostavoitteet. Kustannusten kohdistamisessa ja jaksottamisessa tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta eli jakaa kustannukset laskentakohteille ja -kausille siten kuin ne ovat

³⁸ Valtiovarainministeriö, 1991a, 20

³⁹ Valtiovarainministeriö, 1991a, 26

aiheuttaneet kustannuksia.⁴⁰ Omakustannusarvoa laskettaessa suoritteille on kohdistettava sekä erilliskustannukset että niiden osuus yhteiskustannuksista. Tällaisia ovat esimerkiksi osuudet hallinto-, toimitila- ja pääomakustannuksista. Näiden tukitoimintojen kustannukset kohdistetaan päätoiminnoille joko vyöryttämällä tai sisäisen laskutuksen avulla. Omakustannusarvojen tulee olla vertailukelpoisia eli niiden laskentaperusteiden tulee pääsääntöisesti pysyä samana. Laskentaperusteiden mahdolliset muutokset sekä niiden olennaiset vaikutukset tulee esittää laskelman liitteenä.⁴¹

3.7 Tulosseuranta ja tulosanalyysi

Tilivirastojen tulosityksiköt saavat toimivallan resurssien käyttöön, mutta ne ovat samalla myös vastuussa tulostavoitteiden toteutumisesta. Tulosjohdetun tiliviraston toiminnan olennaisen osan muodostaa saavutettujen tulosten säännöllinen arviointi ja toiminnan seuranta. Arvioinnin tulee kohdistua sekä tuloksiin että toimintaa ohjaaviin tavoitteisiin. Virastossa on selvitettävä, vastaavatko asetetut tavoitteet asiakkaiden vaatimuksia ja tarpeita. Tuloksellisuusinformaation tuottaminen tilivirastoissa voi olla joko jatkuvaluonteista tai tapauskohtaista erillisten selvitysten tekemistä. Eri tilivirastojen laskentajärjestelmät ja valmiudet tällaisen informaation tuottamiseen vaihtelevat. Tuloksellisuuden arvioinnin tulisi sopia yksiköiden normaaliin suunnittelu- ja kehittämistyöhön sekä itsearviointiin. Tulosohjauksen onnistuminen vaatii, että virastot analysoivat toimintaansa riippumatta budjetointiprosessin aikataulusta. Siten toimintaa pystytään tarvittaessa muuttamaan, ja erilaisten sisäisten laskelmien tuottamisen

⁴⁰ Wallin, Etelälahti, 1992, 7, 10

⁴¹ Valtiokonttori, 1995, 1

jälkeen ratkaistaan, mitkä tulostiedot ovat olennaisia ulkoisen tulosraportoinnin kannalta.⁴²

Tulostavoitteiden saavuttaminen edellyttää sekä vuositason tulosseurantaa että tulosanalyysia. Tulosten seurannassa virasto arvioi toimintansa tuloksellisuutta. Se selvittää suoritteiden kysynnän tai yhteiskunnalliset tarpeet sekä suoritteiden määrät ja niitä vastaavat kustannukset vähintään tulosalueittain eriteltynä. Seurantatiedon tulee auttaa tulosten tason arviointia. Seurannan tuottamia tietoja käytetään hyväksi mm. viraston vuosittaisessa tulossuunnittelussa. Seurannan on oltava tarkempaa kuin asetetut tulostavoitteet, jotta mahdolliset poikkeamat pystytään paikallistamaan⁴³. Seurantatiedot tulee tuottaa mahdollisimman nopeasti ja niin, että mahdollisiin korjaustoimenpiteisiin voidaan ryhtyä tulostavoitteiden saavuttamiseksi. Virasto raportoi seurannan tuloksista ministeriölle ja esittää ne myös toimintakertomuksessaan.

Tulosseurannan tukena tarvitaan tulosanalyysia. Se on määräajoin suoritettavaa analyttistä tulos- ja kustannustietojen tarkastelua, joka perustuu vertailukelpoisiksi muokattuihin seurantatietoihin. Tulosanalyysi tehdään yleensä vasta, kun sen kohteena oleva tarkastelujakso on päättynyt. Siten analyysia käytetään hyväksi lähinnä tulevaa toimintaa suunniteltaessa.⁴⁴ Tulosanalyysin taso ja kohteet voivat vaihdella vuosittain. Ministeriö saattaa antaa vuosittain ohjeen siitä, mitä asioita se haluaa tulosanalyysissa tarkasteltavan. Analyysin kohteena voivat olla esimerkiksi tuotantovälineet tai koko tuotantoprosessi. Myös viraston henkilöstön ammatillista pätevyyttä voidaan analysoida, sillä se saattaa olla ristiriidassa ympäristön odotusten kanssa.⁴⁵

⁴² Riksrevisionsverket, 1994, 47

⁴³ Valtiovarainministeriö, 1991a, 8

⁴⁴ Valtiokonttori, 1993, 4, 20

⁴⁵ Valtiovarainministeriö, 1990c, 23-24

Seuranta ja tulosanalyysi pyrkivät yhdessä varmistamaan tulostavoitteiden toteutumisen ja tuottamaan sellaista tietoa toiminnasta, jota voidaan käyttää hyväksi toiminnan suunnittelussa. Tulosanalyyseissa toteutuneita tuloksia tarkastellaan kuitenkin kriittisemmin ja perusteellisemmin kuin seurannassa. Analyysin avulla pyritään arvioimaan, miten hyvin tulostavoitteet ovat toteutuneet ja miten tuloksellista toiminta on ollut aikaisempiin vuosiin verrattuna. Analyysi auttaa selvittämään tulosten poikkeamien syitä sekä niihin vaikuttaneita tekijöitä. Tulosanalyysin avulla voidaan lisäksi varmistaa, etteivät tulosten ja niiden vertailulukujen väliset poikkeamat johdu laskentaperiaatteiden tai hintojen nimellisistä muutoksista.⁴⁶

⁴⁶ Valtiovarainministeriö, 1991a, 17-18

4 TILIVIRASTON TULOKSELLISUUDEN ARVIOINTI VUOSITILINTARKASTUKSESSA

4.1 Tulosohjauksen tila

Tilintarkastuksessa arviointi on aina jälkikäteistä ja tuloksellisuuden arvioinnin tavoitteena on arvioida jatkuvaluonteisesti ja kokonaisvaltaisesti koko yksikön toimintaa. Siten tilintarkastaja ei rajoitu analysoimaan ainoastaan tilivirastojen tiettyjen hankkeiden tai erityistoimintojen tuloksellisuutta. Tuloksellisuuden ydin tilintarkastuksen näkökulmasta liittyy tiliviraston niukkojen voimavarojen käytön tehokkuuteen⁴⁷.

Tuloksellisuuden arvioinnissa keskeisiä kysymyksiä ovat esimerkiksi tavoitteiden riittävä operationaalisuus sekä suoritteiden mitattavuus, niiden kustannukset ja vaikutukset⁴⁸. Tulostavoitteiden kattavuus on yhteydessä oikeiden ja riittävien tulostietojen raportointiin. Niitä arvioidaan tilintarkastuksessa, jotta saadaan selville tulosohjauksen onnistuneisuus ministeriön ja viraston välillä.

Tulosohjauksen tila vaihtelee eri hallinnonaloilla ja eri virastojen kesken. Käytännössä saattaa syntyä jopa sellainen tilanne, että ohjattavassa tilivirastossa tulosbudjetoinnin vaatimukset on sisäistetty ministeriötä paremmin. Tällöin tulosneuvottelussa ministeriön asettamat tulostavoitteet ovat jääneet puutteellisiksi, mutta ohjattava tilivirasto raportoi kuitenkin omassa toimintakertomuksessaan enemmän kuin sovittujen tulostavoitteiden toteutumisen eli esittää siten oikeat ja riittävät tiedot.⁴⁹

⁴⁷ Myllymäki, 1994, 36

⁴⁸ Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä, 1993, 38

⁴⁹ haastattelu: Taunula

Seuraava kuvio havainnollistaa tulostavoitteiden ja toimintakertomuksen tietojen arviointia.

Kuvio 3. Tulostavoitteiden kattavuus ja toimintakertomuksen oikeat ja riittävät tiedot

USKOTTAVAT TULOSTAVOITTEET	PUUTTEITA OHJATTAVAN RAPORTOINNISSA	ON PÄÄSTY TULOSOHJAUKSEEN
	PUUTTEELLISET TULOSTAVOITTEET	OHJATTAVA ON OHJAAJAA PIDEMMÄLLÄ
	PUUTTEELLINEN TULOSINFORMAATIO	OIKEAT JA RIITTÄVÄT TIEDOT

Lähde: Mäki-Ranta, 1995.

4.2 Tulostavoitteiden arviointi

Tuloksellisuuden arvioinnin lähtökohtana on toiminnan tulostavoitteet, joiden asianmukaisuuteen tilintarkastaja ottaa kantaa. Tiliviraston tulosohtauksen alkuvuosina sekä kohteen toimintaympäristön muuttuessa panostetaan myös tavoiteasettelun perusteiden tutkimiseen. Silloin tarkastuksessa selvitetään, onko viraston, sitä ohjaavan ministeriön ja tilintarkastajan käsityksissä eroja tuloksellisuuden määrittelyssä,

kuvaavatko valitut kriteerit todellista tuloksellisuutta sekä tulostavoitteiden mahdolliset rajoitukset.⁵⁰

Tulostavoitteiden arviointi voidaan ymmärtää välillisesti myös virastoa tai laitosta ohjaavan ministeriön tarkastuksena. Virastolle asetetut tavoitteet on esitetty ohjauskirjeessä tai tulossopimuksessa. Tarkastajan tehtävänä on arvioida, ovatko ministeriön asettamat tulostavoitteet uskottavia ohjauksen kannalta eli kattaako tavoiteasettelu kaikki viraston toiminnan olennaiset osat. Tarkastajan tulee pilkkoa tuloksellisuustavoitteet tuottavuus-, taloudellisuus- ja vaikuttavuustavoitteisiin arvioinnin helpottamiseksi, ellei tarkastuksen kohteena oleva tilivirasto itse ole selkeästi erotellut niitä. Virastot painottavat usein toimintansa päämääräluonteisia vaikuttavuustavoitteita, ja ne esitetään melko yleisellä tasolla.

Tilintarkastajan tulisi arvioida viraston tulostavoitteet hyvissä ajoin ennen varainhoitovuoden loppua, koska mahdolliset budjetointimuutokset voidaan tällöin ottaa huomioon myös seuraavaa vuotta koskevaa talousarviota laadittaessa⁵¹. Tulostavoitteiden tulee olla samansuuntaisia koko hallinnonalan strategioiden kanssa. Ne osoittavat tiliviraston toiminnan painopisteet ja auttavat tekemään johtopäätöksiä mm. siitä, kohdistuuko yksikön toiminta oikeisiin asioihin. Määrärahan ja tavoitteen välisen yhteyden tulee olla havaittavissa ja tavoitteen tulee osoittaa tuloksellisuuden kehittymistä. Konkreettisuus, realistisuus, mitattavuus ja vertailtavuus ovat myös hyvän tavoitteen edellytyksiä. Tulostavoitteet tulee rajata tarkasti tietylle ajanjaksolle, jotta niiden toteutumista voidaan arvioida tilintarkastuksessa⁵². Toiminnan tavoitellun lopputuloksen määrittäminen on vaikeaa lähinnä sellaisissa tilivirastoissa, joiden

⁵⁰ Mäki-Ranta, 1995

⁵¹ haastattelu: Krokfors

⁵² Riksrevisionsverket, 1995, 13

toiminta pohjautuu pitkän tähtäimen hankkeiden toteuttamiseen. Tällöin tiliviraston tulisi jakaa tavoitteet esimerkiksi vuosittaisiksi osatavoitteiksi, joita tilintarkastaja arvioi vuositilintarkastuksessa.⁵³

Tulostavoitteita arvioidessa luodaan perusta toimintakertomuksen tuloinformaation oikeellisuuden ja riittävyyden tarkastukselle. Tulostavoitteiden laajuus ja vaikeaselkoisuus vaikeuttavat niiden arviointia. Tavoitteiden verbaalinen kuvaus aiheuttaa myös sen, että niitä on vaikea konkretisoida, jolloin mittaaminenkin on ongelmallista. Tulostavoitteiden osien välillä saattaa esiintyä ristiriitoja, jotka tulisi tunnistaa ja ratkaista jo tavoitteita asetettaessa. Esimerkiksi toiminnan vaikuttavuustavoite on usein ristiriidassa tuottavuus- ja taloudellisuustavoitteiden kanssa. Tilanteessa, jossa joudutaan toimimaan pienillä resursseilla, taloudellisuusvaatimukset korostuvat ja toiminnan vaikuttavuus saattaa jäädä vähäiseksi.⁵⁴

4.3 Toiminnan tuloksellisuuden arviointi

4.3.1 Tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus

Tilivirastojen tuloksellisuuden esittäminen on hallinnon oma tehtävä, joka sisältyy niiden tilivelvollisuuteen, ja tilintarkastajan tulee tarkastaa tuloksellisuudesta annettujen tietojen oikeellisuutta ja riittävyyttä⁵⁵. Tuloksellisuuden arviointi vaatii tarkastajalta mielipiteitä ja näkemyksiä siitä, minkälaista on toiminnan tuloksellisuus. Tuloksellisuuden määrittelyssä saattaa siten syntyä näkemyseroja, mikäli tilintarkastaja

⁵³ Riksrevisionsverket, 1995, 15

⁵⁴ Valtiovarainministeriö, 1991a, 16

⁵⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto, 1995b, 8

arvioi toiminnan tuloksellisuutta eri tavalla kuin tarkastettavan tiliviraston henkilöstö.

Tuloksellisuus ei ole absoluuttinen käsite, jolla olisi tarkka mitta-asteikko. Tulosohjaukseen siirtyminen on muuttanut toimintakulttuuria sekä tarkastuskohteissa että tilintarkastustyössä. Entinen ns. kameraalinen tarkastustapa ei enää sovellu valvontaan, sillä yksityiskohtainen viraston tositteiden oikeellisuuden tarkastaminen ei riitä selvittämään itse toiminnan tuloksellisuutta. Hyvältä tilintarkastajalta vaaditut ominaisuudet ovat siis myös muuttuneet tulosohjauksen seurauksena. Tarkastajalla tulee olla hyvät ja laaja-alaiset perustiedot sekä riittävästi näkemystä, jotta hän pystyy ottamaan kantaa toiminnan tuloksiin.

Tuottavuus ja taloudellisuus ovat käsitteinä lähellä toisiaan. Niitä kuvaavat seurantatiedot kertovat, onko tilivirastossa asiat tehty oikein. Ne ovat molemmat suhteellisia mittoja ja edellyttävät vertailua joko aikaisempien vuosien toimintaan tai muihin vertailukelpoisiin yksiköihin. Taloudellisuuden erottaminen tuottavuuden käsitteestä on kuitenkin perusteltua esimerkiksi tilanteessa, jossa jonkin tuotannontekijän rahamääräinen arvo muuttuu. Eri tuotantovaihtoehtojen tuottavuusjärjestys saattaa silloin pysyä samana vaikka taloudellisuusjärjestys muuttuisi.⁵⁶ Tulkinnallisuus suoritemäärän määrittelyssä voi johtaa tunnuslukuna käytettävän tuottavuusmittarin manipulointiin tilivirastossa. Myös toiminnan rationalisointi on hankalaa tuottavuuden arvioinnin kannalta, sillä se saattaa vähentää yksittäisten toimenpiteiden määrää ilman, että keskeisten tehtävien hoitaminen kärsii.⁵⁷

⁵⁶ Meklin, 1989, 219

⁵⁷ Lehto, 1993, 88

Varsinkin tulosjohtamisen alkuvaiheessa eri yksiköiden tuloksellisuuden korostaminen on tuonut myös haitallisia vaikutuksia tilivirastojen toimintaan kokonaisuutena. Kysymys on ollut ns. suboptimoinnista, sillä tulosityksiköt ovat pyrkineet ainoastaan oman toimintansa tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden parantamiseen. Siten joissakin virastoissa on tehty päätöksiä, jotka eivät ole olleet hyviä toiminnan kokonaisuuden kannalta. Viraston eri tulosityksiköt ovat jopa päätyneet kilpailemaan keskenään, jolloin koko organisaation työskentelyilmapiiri on huonontunut. Tämän havaittuaan yksiköt ovat kuitenkin lisänneet yhteistyötä ja sisäistä kommunikaatiota.

Yksikön toiminta saattaa olla tuottavaa ja taloudellista, mutta sen tulee myös olla vaikuttavaa eli tyydyttää joko yhteiskunnallisia tai asiakkaiden tarpeita. Tarpeiden tyydyttäminen ja tyydytyksen tunteminen on itse asiassa subjektiivista, mutta päätöksenteossa ja toiminnan arvioinnissa joudutaan turvautumaan objektiiviseen tarpeiden tyydytykseen⁵⁸. Perusteltujen näkemysten esittäminen tiliviraston toiminnan vaikuttavuudesta edellyttää tilintarkastajalta kyseisen hallinnonalan tuntemusta. Käytännössä tilintarkastajan voimavarat ovat kuitenkin rajalliset tuloksellisuusarvioinnin ongelmiin paneutumisessa vuositilintarkastuksen aikana.

Toiminnan tuottavuus ja taloudellisuus pystytään useimmiten toteamaan mutta vaikuttavuuden arviointi on tilintarkastajalle huomattavasti vaikeampaa. Vaikuttavuus on yleensä selvitettävä varsinaisen substanssialueen asiantuntemuksen ja menetelmien avulla, laskentatoimen avulla voidaan vain avustaa kvantitatiivisessa mittauksessa.⁵⁹ Vaikutusten arvioinnissa hyödyt ja vaikutukset tulee suhteuttaa panoksiin aivan kuten

⁵⁸ Meklin, 1989, 221

⁵⁹ Wallin, 1990, 17

tuottavuusarvioinnissakin, sillä vaikutusten tulee myös olla saavuttamisen arvoisia. Toimenpiteillä saattaa olla myös haittavaikutuksia eli haluttujen vaikutusten kanssa ristiriidassa olevia seurauksia, jotka ovat syntyneet hyödyllisten vaikutusten myötä.⁶⁰

Vaikuttavuutta arvioitaessa tulisi määritellä tarkkaan ne rajat, mihin tarkastelu ulotetaan. Monien toimintojen vaikuttavuuden arviointi on mahdollista vasta pitkän ajan kuluttua siitä, kun suorite on tuotettu. Vaikuttavuuden arvioinnin keskeinen ongelma on se, millaisilla mittareilla vaikutuksia voitaisiin kuvata. Toiminnan vaikutukset voivat aiheutua joko välittömästi tai välillisesti. Suoritetiedot sinänsä eivät vielä kerro vaikutuksista, mutta niiden avulla voidaan arvioida toiminnasta aiheutuvia vaikutuksia⁶¹. Suoritetietojen hankkiminen saattaa olla vaikeaa silloin, kun suoritteet ovat aineettomia. Varsinkin sosiaaliseen vuorovaikutukseen ja ihmisten omien ponnistelujen tukemiseen perustuvan toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa ajatellaan, ettei yksittäisiä muuttujia voida määritellä. Tällaisia toiminta-alueita ovat erityisesti hyvinvointipalvelutehtävät.⁶² Ongelmallista vaikuttavuuden arvioinnissa on myös se, että tulos tai hyöty, joka on saavutettu, ei välttämättä johdukaan siitä toiminnasta, jonka oletetaan saaneen vaikutuksen aikaan.

Tulosityksiköiden toiminnan luonne voi aiheuttaa tilanteen, jossa palvelun lisääntyvää kulutusta ei voi yhdistää tarpeiden lisääntyvään tyydytykseen. Tilivirastot saattavat toimia tuloksellisimmin silloin, kun niiden palveluja ei tarvita. Suoritteiden ja tarpeiden tyydytyksen välillä on silloin negatiivinen riippuvuus. Yksiköiden pelkällä olemassaololla on siis positiivisia, ennaltaehkäiseviä vaikutuksia. Kansalaisten kannalta tällaisia palveluja tuotetaan esimerkiksi terveys- ja sosiaaliministeriön

⁶⁰ Lumijärvi, 1990, 65

⁶¹ Meklin, 1995, 160

⁶² Nikkilä, 1992, 86

hallinnonalalla sekä oikeus- ja poliisihallinnossa.⁶³ Siten selkeän panoksen ja tuotoksen välisen suhteen puuttuessa on vaikea määrittää, paljonko resursseja tulisi kohdistaa tällaisten yksiköiden toimintaan. Useimmiten vasta jokin onnettomuus tai vahinko auttaa havaitsemaan, että kyseisen alan toimintaan tulisi panostaa enemmän. On myös vaikea kuvitella, millaisia yhteiskunnallisia vaikutuksia jonkin tällaisen viranomaisen puuttumisella olisi.

Vaikuttavuus saattaa olla ristiriidassa toiminnan taloudellisuuden kanssa, sillä vaikuttavuus liittyy toiminnan ulkoiseen tehokkuuteen ja taloudellisuus sisäiseen tehokkuuteen. Virastojen ja laitosten ulkoista tehokkuutta voidaan edistää kustannuksia nostamalla, heikentäen sisäistä tehokkuutta ja päinvastoin⁶⁴. Lisäksi vaikuttavuuden arvioinnissa tulisi ottaa huomioon vain niiden toimenpiteiden vaikutukset, jotka kuuluvat tilivirastolle⁶⁵. Tarkastajan tulee siis rajata arviointinsa, mikäli se on mahdollista. Kaikkia vaikutuksia ei yleensä voida laskea vain yhden viranomaisen ansioksi. Varsinkin yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arvioitiin sopivat parhaiten erillistutkimukset, joissa voidaan selvittää pitemmällä ajanjaksolla esiintulleita toiminnan tuloksia. Tilintarkastajan mahdollisuudet ovat tältä osin rajalliset, sillä vaikka toiminnan seurauksia voidaan katsoa myöhemmin pitemmän aikavälin jälkeen, niin vuositilintarkastuksessa ne eivät yleensä tule esiin.

Tilintarkastus voi parhaimmillaan tuoda oikeaa tuloksellisuuskuvaa edistävää tietoa, mutta tilintarkastuksen vastuulle ei voida asettaa täydellistä laatutakuuta. Tilintarkastaja voi toimia myös taloudellisena asiantuntijana ja esittää havaintoja sekä eri ratkaisuvaihtoehtoja ongelmiin siten, että se ei vaaranna hänen riippumattomuuttaan. Päätöksenteko

⁶³ Lumijärvi, 1990, 64

⁶⁴ Wallin, 1990, 24

⁶⁵ Myllymäki, 1994, 81

jätetään aina tarkastuskohteelle, sillä tilintarkastajan tärkein tehtävä on toiminnan arviointi. Tarkastettava tilivirasto vastaa päätöksistään, joihin tilintarkastaja ottaa myöhemmin kantaa.

4.3.2 Laskentajärjestelmän luotettavuus

Tilintarkastaja muodostaa kokonaiskuvan tarkastettavan viraston tai laitoksen tuloksellisuudesta ja taloudellisesta tilasta keskeisten informaatiojärjestelmien välittämän tiedon avulla. Ennen tulosohjaukseen siirtymistä valtion virastoissa ja laitoksissa käytettiin yhtä laskentajärjestelmää. Uuden talousarvioasetuksen 48 §:n mukaan virastojen tulee tuottaa tuloksellisuustiedot riittävän yhtenäisten ja tarvittavat tiedot antavien järjestelmien mukaisesti.

Tällä hetkellä tilivirastoilla on käytössä noin 6-10 eri laskentajärjestelmää, joiden hankinnasta ne ovat saaneet päättää itsenäisesti. Eri järjestelmien hankkiminen on aiheuttanut huomattavia kustannuksia virastoille, mutta sen lisäksi se vaikeuttaa tarkastusviraston suorittamaa valvontaa ja tilintarkastuksia.⁶⁶ Yhden tilintarkastajan jokaisessa kohteessa saatetaan käyttää erilaista järjestelmää, jolloin hänen täytyy hallita useiden eri järjestelmien toiminta tarkastaakseen niiden luotettavuutta. Laskentajärjestelmät olisikin pitänyt hankkia koordinoitusti kuten esimerkiksi Ruotsissa. Valtiontalouden tarkastusvirastossa on muutamia laskentajärjestelmien tarkastukseen erikoistuneita ns. järjestelmätarkastajia, jotka osallistuvat tarkastukseen, mikäli tilintarkastaja tarvitsee apua arvioidessaan kohteessa olevan laskentajärjestelmän luotettavuutta.

⁶⁶ haastattelu: Taunula

Tilivirastojen laskentatoimen ja laskentajärjestelmien taso vaihtelee, mutta yleisesti ottaen ne painottuvat määrärahojen käytön seurantaan. Monissa virastoissa ne eivät anna riittävästi tietoja todellisista kustannuksista. Siten virastoilla ja laitoksilla ei ole selkeää kuvaa toiminnan tuloksista.

4.3.3 Suoritteiden mitattavuus ja tunnusluvut

Laskentatoimen hyväksikäyttötehtävän mukaan sen tulee jalostaa tietoa tunnuslukulaskelmiksi, jotka kuvaavat hallintoyksikön toiminnan tavoiteltua ja toteutunutta tuloksellisuutta sekä selittävät tuloksellisuuden vaihtelua. Tiliviraston tulee raportoida tunnuslukulaskelmat oman hallinnonalansa ministeriölle sekä viraston omalle johdolle. Tavoitteiden toteutuminen tulee esiin myös eri sidosryhmiä varten julkaistuissa vuosikertomuksissa. Siten tunnuslukulaskentaan perustuvan ohjausmallin myötä yksityissektorin perinteisestä kustannuslaskennasta on julkishallinnon piirissä tullut ulkoista laskentaa. Yksityissektorin laskentatoimessa suoritekohtainen laskenta on perinteisesti ollut sisäistä laskentaa ja sisäisen ohjauksen väline.⁶⁷

Tunnuslukujen tulisi kattaa kaikki viraston tai laitoksen keskeiset mitattavissa olevat tavoitetekijät. Viraston sisällä voi olla niin erityyppistä toimintaa, että yksiköiden toiminnan arviointimahdollisuudet ovat erilaisia. Kaikkia tavoitteita ei edes pystytä mittaamaan ja sen vuoksi mittarit rakennetaan avaintekijöiden pohjalta. Mittaamiseen liittyvät kysymykset täytyy ratkaista aina tulosityksikkökohtaisesti. Peruslähtökohtana on kuitenkin, että tunnuslukujen tulee sisältää vain olennaista, tiivistettyä ja hyvin yhdisteltyä tietoa⁶⁸. Tunnuslukujen laskentaperusteet tulisi myös raportoida, sillä pelkkien tunnuslukujen

⁶⁷ Fromholz, 1995, 2

⁶⁸ Wallin, 1990, 22

esittäminen ilman lähtötietoja on hyödytöntä. Mikäli ne puuttuvat, tilintarkastaja ei kykene arvioimaan lukujen luotettavuutta.

Toiminnan tulosten määrittely ja niiden mittaaminen tunnusluvuilla on jossakin virastossa tai laitoksessa hyvin vaikeaa. Suoritteiden määrittely virastossa saattaa olla mielivaltaista varsinkin silloin, kun yksikkö tuottaa useita tuotteita. Tähän syntyy mahdollisuus myös sen vuoksi, koska kokonaissuorite voidaan laskea osasuoritteista eri painotusta käyttäen. Siten tarkastajan tulee kiinnittää huomiota siihen, onko kokonaissuoritteen laskemistapa muuttunut seurantajakson ajalla.⁶⁹

Mitattavuus vaihtelee eri tilivirastoissa melko laajoissa rajoissa mitattavuuden ja lähes täydellisen mittaamattomuuden välillä. Tulobudjetoinnin vaatimalla tavalla vuosittain määritettäviä ja mitattavia tuloksia on vaikea selvittää esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollon alalla sekä eri tutkimuslaitoksissa, missä suoritteet ovat usein aineettomia. Niissä tehdään paljon projektiluonteista työtä, jonka vaikutukset näkyvät vasta usean vuoden kuluttua. Erilaisissa kehittämis-, ohjaus- ja tutkimustehtävissä toiminnan tulokset eivät myöskään ole helposti luokiteltavissa⁷⁰. Esimerkiksi työvirastoissa tulosten mittaaminen on huomattavasti helpompaa ja tulostavoitteiden, toiminnan kustannusten sekä määrärahatarpeen välinen yhteys pystytään laskemaan.

Suoritteiden mitattavuuteen vaikuttavia tekijöitä ovat mm. suoritteiden konkreettisuus, niiden valikoiman runsaus sekä saman suoritteen ominaisuuksien ja laadun hajonta. Varsinkin palvelutuotannossa suoritteiden mittaaminen on vaikeaa, sillä palvelut tuotetaan ja kulutetaan usein samanaikaisesti. Mikäli jokin keskeinen tavoitetekijä ei ole

⁶⁹ Lehto, 1993, 88

⁷⁰ Wallin, 1990, 22

mitattavissa kvantitatiivisesti ja laskettavissa tunnuslukuna, sitä on pyrittävä arvioimaan kvalitatiivisin menetelmin. Virastojen tulisi kuitenkin pyrkiä esittämään edes vertailukelpoisia tietoja kustannuksista ja henkilöpanoksista, jos tuotospuolen mittausvaikeudet estävät tunnuslukujen laatimisen. Toiminnalla on kuitenkin kustannuksia, joten vähintään ne tulisi raportoida.

Kvalitatiivisen arvioinnin tulee tarvittaessa täydentää kvantitatiivisia laskentamenetelmiä. Kvalitatiivisiin arviointimenetelmiin turvaudutaan kuitenkin käytännössä joskus liiankin helposti. Tunnuslukujen puuttuessa tilivirastossa saatetaan vedota esimerkiksi siihen, että yksikkö panostaa toiminnan vaikuttavuuteen ja laadun parantamiseen.⁷¹ Tilintarkastuksessa sitä on hyvin vaikea arvioida, eikä laatu kelpaa ainoaksi tuloksellisuuden mittariksi. Laadun arvioinnissa ongelmalliseksi muodostuu kysymys siitä, kenen mielestä se on hyvää tai huonoa eli arvio jää yleensä subjektiiviseksi.

Hyvä tulosmittari on haastava, se kuvaa tulosta, ohjaa toimintaa tuloksen suuntaan ja kattaa tulosodotukset⁷². Tunnusluvun avulla kuvattavan toiminnan tulee myös olla oleellista viraston päämäärien kannalta. Tilivirastolla tulisi olla useita toisiaan täydentäviä tunnuslukuja, jotka kuvaavat tuloksellisuuden eri osatekijöitä.⁷³ Tunnusluvuiksi valitaan helposti sellaisia muuttujia, joita on helppo mitata vaikka niiden merkitys toiminnan tuloksellisuuteen olisi vähäinen. Tällöin tunnusluku suuntaa huomiota väärin kohteisiin ja viraston toiminnan varsinainen päämäärä

⁷¹ haastattelu: Krokfors

⁷² Ronkainen, 1991, 20

⁷³ Riksrevisionsverket, 1994, 53

unohdetaan.⁷⁴ Toisaalta tunnuslukuun saattaa vaikuttaa ulkoisia tekijöitä, jolloin se ei kuvaa tulosityksikön oman toiminnan vaikutuksia.⁷⁵

Tunnuslukujen käyttöön toiminnan arvioinnissa liittyy riski, että lyhyen aikavälin tavoitteita korostetaan liikaa esimerkiksi pitkän aikavälin kehittämistehtävien kustannuksella. Tuloksellisuus ja sitä kuvaavat tunnusluvut näyttävät paremmilta, kun resursseja suunnataan lyhyen aikavälin toimintaan. Tunnuslukuohjaus saattaa johtaa myös mitattavien tavoitteiden ja mittaamisen liialliseen korostamiseen. Virasto saattaa pyrkiä mittaamaan myös sellaisia tavoitteita, jotka eivät ole luontevasti mitattavissa, jolloin mittaamisen validiteetti heikkenee.⁷⁶

4.4 Toimintakertomuksen tuloinformaation oikeellisuus ja riittävyys

4.4.1 Toimintakertomuksen merkitys

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 65 §:n mukaan tilivirastojen on laadittava vuosittain maaliskuun loppuun mennessä toimintakertomus edelliseltä varainhoitovuodelta. Tilivirastot laativat sen ensimmäisen kerran vuonna 1993, jolloin kertomuksen tuli valmistua huhtikuun loppuun mennessä. Toimintakertomus on viraston tulossopimuksessa asetettujen tulostavoitteiden seuranta-asiakirja, jossa kuvataan tulostavoitteiden toteutumista. Sen avulla virastot tiedottavat niitä ohjaavalle ministeriölle ja valtiontalouden tarkastusvirastolle, miten ne ovat saavuttaneet tulostavoitteensa. Kertomusta käytetään myös aineistona seuraavia tulosneuvotteluja käytäessä. Siinä on oleellista taustatietoa, jota

⁷⁴ Henning, 1991, 10

⁷⁵ Lehto, 1992, 26

⁷⁶ Wallin, 1990, 34

tarvitaan tulevien kausien strategioista päätettäessä ja uusia tulostavoitteita asetettaessa.

Toimintakertomus on keskeinen tilinpäätösasiakirja, koska eri toimintayksiköillä on tilitysvelvollisuus valtiolle. Toimintakertomus selkeyttää vuositilintarkastuksen suorittamista, sillä eri tarkastuskohteiden keskeiset tiedot ovat koottuna ja dokumentoituna siihen samalla rakenteella. Tilinpäätöslaskelmat ja niiden tarkastelu toimintakertomuksessa antaa hyödyllistä tietoa virastojen taloudesta. Toimintakertomus sisältää sekä tiliviraston toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman että talousarvion toteutumalaskelman. Kustannusvastaavuuslaskelmaa käytetään virastojen maksullisen toiminnan kannattavuuden seuraamisessa. Talousarvion toteutumalaskelma kertoo tiliviraston varainhoitovuoden menot ja maksullisen toiminnan tulot talousarviotileittäin eriteltynä. Siinä tulee olla myös mahdollinen budjetoititavan muutos, muutokset toiminnalle osoitetuissa määrärahoissa ja tuloarvioissa sekä siirrettyjen määrärahojen käyttö tai muutokset niiden määrässä.⁷⁷

Tiliviraston laatima toimintakertomus on tarkastettava vuositilintarkastuksessa. Se on keskeinen kohde myös tulosisinformaation tarkastuksen osalta. Mikäli tilivirasto ei ole antanut toimintakertomusta tarkastettavalta varainhoitovuodelta, tilintarkastajan tulee huomauttaa sen puuttumisesta tarkastuskertomuksessa. Tarkastuskohde, kuten esimerkiksi ministeriö, on lisäksi saattanut määrätä jonkin tilivirastokokonaisuuteensa kuuluvan yksikön esittämään sille oman tulosisinformaationsa erillisenä toimintakertomuksena. Ministeriön tulee tällöin raportoida omassa toimintakertomuksessaan tulosyksiköistä, jotka ovat laatineet kertomuksen. Tällaisten kertomusten tarkastamista pidetään ensisijaisesti

⁷⁷ Wallin, 1994,17

ministeriön ja sen mahdollisen sisäisen tarkastuksen tehtävänä. Tilintarkastaja voi halutessaan tarkastaa myös näitä kertomuksia, mutta silloin on kysymys lähinnä sisäisen valvonnan tarkastuksesta. Tilivirastoon kuuluvan yksikön toimintakertomuksen tietoja on voitu kuitenkin siirtää sellaisenaan myös tiliviraston toimintakertomukseen, jolloin niitä arvioidaan sen tietojen tarkastuksen yhteydessä.

Toimintakertomuksen tarkastus voidaan aloittaa jo siitä laadittavien luonnosten pohjalta, jotta tuloinformaation tietopohja olennaisissa asioissa ehditään tarkastaa riittävän ajoissa. Tilintarkastaja pyrkii siihen, että toimintakertomus on tarkastettu välittömästi sen jälkeen, kun se on virallisesti valmistunut eli viimeistään maaliskuun lopussa. Toimintakertomuksen valmistuminen saattaa joskus myöhästyä, mutta tarkastuskertomuksen antaminen ei siitä huolimatta saisi viivästyä tavoitellusta huhtikuun lopusta. Vaatimus tuntuu melko tiukalta, sillä tilintarkastajalla ei ole välitöntä vaikuttamismahdollisuutta toimintakertomuksen aikatauluun.

Toimintakertomuksen laatiminen on vielä melko uusi velvollisuus tilivirastoille. Ensimmäisenä laatimisvuonna useat tilivirastot eivät tehneet omaa toimintakertomustaan, vaan toimittivat vuosikertomuksia ja muita julkaisuja tilintarkastajalle. Myöhemmin tilanne on parantunut, mutta vieläkin toimintakertomuksen tarkoitusta ja merkitystä ei ole täysin ymmärretty kaikissa tilivirastoissa. Tilintarkastajien tehtävänä on kuitenkin selvittää viraston tai laitoksen taloudellinen toiminta tämän yhdenmukaisen kertomuksen avulla ja raportoida siitä tarkastuskertomuksessa.

4.4.2 Oikeiden ja riittävien tietojen varmentaminen

Tilintarkastajan tehtävä tiliviraston toimintakertomuksen oikeiden ja riittävien tietojen varmistajana on alkanut jo tavoiteasettelun perusteiden ja budjetoinnin sisällön, kirjanpidon ja muun laskentatoimen tarkastuksena. Myös sisäisen valvonnan tarkastus voi kohdistua informaation luotettavuuteen virastossa. Laskenta- ja seurantajärjestelmällä kerätyn tulostietojen luotettavuus on myös tarkastuksen kohteena. Toimintakertomuksen tarkastus on siten prosessin viimeinen vaihe oikeiden ja riittävien tulostietojen varmistuksessa.

Kukin tilivirasto esittää omien tulostavoitteidensa toteutumisen toimintakertomuksessa. Oikeat ja riittävät tiedot tulostavoitteiden toteutumisesta edellyttävät, että toimintakertomuksessa kuvataan, missä määrin tulossopimuksessa esitetyt tavoitteet ovat toteutuneet. Tulostavoitteiden toteutumisen kuvauksen tulee kattaa kaikki tulosalueet ja niiden kaikki tuloksellisuuden komponentit eli tuottavuus, taloudellisuus, yhteiskunnallinen sekä asiakasvaikuttavuus. Yksikön tavoitteisuutta voidaan siten arvioida esimerkiksi kustannusten, tuotoksen määrien, palvelujen laadun sekä erilaisten suorien ja välillisten vaikutusten osalta. Tarkastaja kiinnittää huomiota mm. siihen, mikä on tavoiteasettelun ja toteutuneen tuloksellisuuden kuvauksen kattavuus eli onko tuloksellisuuden kuvauksessa esitetty ministeriön vahvistamaa tavoiteasettelua vastaavat luotettavat tiedot. Tiliviraston tulostavoitteet on voitu asettaa puutteellisesti esimerkiksi siten, että joillekin tuloksellisuuden osatekijöille tai joillekin tulosalueille ei ole asetettu lainkaan tavoitteita. Tällöin toimintakertomuksen tulee sisältää myös tulossopimuksesta puuttuvat kohdat, jotta vaatimus oikeista ja riittävästä tiedoista tulisi täytettyä⁷⁸. Tilintarkastaja arvioi ja keskustelee sekä

⁷⁸ Valtiokonttori, 1994, 3

ohjaavan ministeriön että tiliviraston kanssa myös siitä, olisivatko ajateltavissa olevat parannukset tavoiteasettelussa toteuttamiskelpoisia luotettavan seurannan järjestämisen kannalta.

Tuloksellisuuden kuvaus muodostaa toimintakertomuksen ydinosan ja valittujen arviointikriteerien ja tunnuslukujen tulee kuvata luotettavasti viraston toiminnan tuloksia. Toimintakertomuksessa tulisi korostaa varsinkin eri vuosina vertailukelpoisten tuloksellisuustietojen esittämistä. Toimintakertomuksen tulee sisältää katsaus viraston tai laitoksen toimintaan ja erityisesti siinä tapahtuneisiin olennaisiin muutoksiin varainhoitovuoden aikana, toiminnan tuloksellisuuden kuvaus tunnuslukuineen ja vertailut tulostavoitteisiin sekä tilinpäätöksen laskelmien tarkastelu.

Tiliviraston toimintakatsausta tarkastaessaan tilintarkastaja jättää vaatimuksen oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta pääosin kyseisen viraston vastuulle. Tilintarkastuksen tehtäväksi ei ole katsottu näiden usein laajojen katsausten tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden varmistamista. Sen vuoksi tilintarkastuskertomuksen lausumat on rajattu tältä osin. Tilintarkastaja kiinnittää kuitenkin huomiota oikeiden tilinpäätöstietojen ja tuloksellisuustietojen käyttöön katsauksessa sekä siihen, että katsaus antaa oikean yleiskuvan viraston toiminnasta. Tarkastajan mahdollisesti huomaamat olennaiset asiavirheet toimintakatsauksessa on kuitenkin mainittava tilintarkastuskertomuksessa. Lausuma on vain rajattava siten, ettei vaikuta siltä kuin tilintarkastaja varmentaisi toimintakatsauksen.

Tuloksellisuustietojen tarkastuksessa tilintarkastajan tehtävä saa arvioinnin piirteitä. Tarkastaja yrittää muodostaa perustellun käsityksen siitä, mitkä ovat tuloksellisuuden kuvauksen mahdolliset korjattavissa

olevat puutteet verrattuna oikeat ja riittävät tiedot sisältävään tuloksellisuuskuvaan. Tuloksellisuuden osa-alueista erityisesti yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arviointi on osoittautunut kuitenkin alueeksi, jolla tilintarkastuksen mahdollisuudet vuosittaisen tulosinformaation oikeellisuuden ja riittävyyden varmistajana ovat varsin rajoitetut. Tarkastuksen päätyttyä tilintarkastaja kirjoittaa noin 5-8 sivuisen tilintarkastuskertomuksen, jossa hän esittää arvioinnin perusteella muodostamansa näkemyksen tarkastuskohteen tuloksellisuudesta.

5 CASE-VIRASTOJEN TULOKSELLISUUS

5.1 Empiirisen tutkimuksen toteuttaminen

Tutkielman empiirinen osa on toteutettu haastattelemalla kohdevirastojen edustajia⁷⁹. Kyselytutkimusta ei pidetty sopivana, sillä se ei olisi tuottanut riittävän syvällistä tietoa aiheesta ja vastausprosentti olisi todennäköisesti jäänyt alhaiseksi. Kohteina olevat tilivirastot valittiin siten, että ne ovat taloudellisesti merkittäviä. Ne muodostavat loogisen kokonaisuuden, sillä kaikki virastot toimivat hyvinvointisektorilla. Tuloksellisuuden arvioinnissa tilivirastot ovat erilaisia sekä toiminnan luonteen että suoritteiden mitattavuuden kannalta.

5.2 Virastojen erityispiirteet

5.2.1 Opetusministeriö

Opetusministeriön toiminnan tarkoituksena on johtaa opetus-, tiede-, kulttuuri- sekä liikunta- ja nuorisoalan toimintapolitiikkaa. Se pyrkii myös luomaan edellytyksiä näiden alojen kehitykselle ja ylläpidolle. Ministeriön tavoitteena on turvata yksilön oikeus koulutukseen, kulttuuri- ja vapaa-ajanpalveluihin sekä edistää kansainvälistä yhteistyötä ja turvata työelämän ammattitaito.⁸⁰

Opetusministeriö, kuten muutkin ministeriöt, toimii dualistisessa roolissa. Se on toisaalta itsenäinen tilivirasto, mutta tämän lisäksi se ohjaa oman hallinnonalansa muita virastoja ja laitoksia sekä tekee erilaisia

⁷⁹ haastattelukysymykset liitteessä 1

⁸⁰ Valtiovarainministeriö, 1995a, 174

toimintapoliittisia päätöksiä. Opetusministeriön osa-alueet jaetaan lisäksi opetus- ja kulttuuritoimintaan, joilla molemmilla on omat ministerit.

Vuosi 1994 oli opetusministeriön toinen vuosi tulosbudjetoituna tilivirastona. Opetusministeriön hallinnonalan osuus valtion budjetissa on vähentynyt viime vuosina. Vuonna 1994 oli 26 miljardia markkaa, kun se vuonna 1992 oli 30,7 miljardia markkaa. Opetusministeriön pääluokan menot vuonna 1994 olivat yhteensä 27 107 miljoonaa markkaa.⁸¹

Opetusministeriön tulosalueet on muodostettu organisaation mukaisesti ja budjetti tehdään tulosalueittain. Ministeriön tulosalueita ovat hallinto, kansainvälinen yhteistyö, korkeakouluopetus ja tutkimus, opintotuki, yleissivistävä koulutus, ammattiopetus, aikuiskoulutus, tiede ja kulttuuri. Opetusministeriöllä on yhteisiä hankkeita, jotka koskevat koko virastoa. Osa ministeriön hallinnoimasta toiminnasta on kansalaistoimintaa, jolle pyritään antamaan edellytyksiä, mutta joka ei ole valtionhallinnon alaista toimintaa (esimerkiksi urheiluseurat).⁸²

Opetusministeriön omalle toiminnalle on asetettu hyvin vähän tunnuslukuja. Niiden asettaminen on vaikeaa, koska ministeriöllä on hallinnonala ohjaava rooli. Ministeriön osalta voidaan lähinnä vain arvioida toimintaa ja sitä, ovatko tavoitteet toteutuneet. Sidosryhmien eli ministeriön alaisten laitosten suhtautuminen tulostavoitteisiin ja palaute niiden toteutumisesta paljastaa sen, onko ministeriö onnistunut toiminnassaan.

Opetushallinnon toiminnan tuloksellisuutta on vaikea mitata. Arviointia vaikeuttavat mm. hallinnon laajuus ja monimuotoisuus. Suurin osa

⁸¹ Opetusministeriö, 1994, 21, 46

⁸² haastattelu: Pulkkinen

opetusministeriön omista tulostavoitteista on esitetty verbaalisesti. Ministeriön tavoitteena on esimerkiksi kehittää hallinnonalan toimintojen pitkän aikavälin strategista suunnittelua, menetelmiä ja tietojärjestelmiä.

⁸³ Suunnittelu-, seuranta-, ohjaus- ja rahoitusjärjestelmiä kehittämällä pyritään parantamaan kansallisen tason päätöksenteon edellytyksiä sekä reagointikykyä⁸⁴. Tämän kaltaisten tavoitteiden lisäksi erilaisille hankkeille on asetettu aikataulutavoitteita. Tuloksellisuuden seurannassa arvioidaan, ovatko tavoitteet toteutuneet, mutta myös eri hankkeiden vaatimat resurssit tulisi pystyä määrittelemään. Toiminnan suunnittelua resurssien kohdistamisen osalta tulee siten vielä kehittää.

Hallinnonalan tilivirastojen kanssa tulosneuvotteluja käydään vuosittain. Opetusministeriön kansliapäällikkö ja osastopäällikkö käyvät neuvotteluja esimerkiksi valtion taidemuseon ja eri korkeakoulujen kanssa, jolloin selvitetään sekä toteutuneet että toteutumatta jääneet tavoitteet ja sovitaan seuraavan vuoden tulostavoitteista. Tulosneuvotteluissa käsitellään myös tulosanalyysiä ja sen tekemistä, mutta ministeriö ei anna kirjallisia ohjeita analyysin tekemisestä. Analyysi tehdään korkeakoulukohtaisesti ja koulut itse ovat kiinnostuneita sen kehittamisestä.⁸⁵

Ministeriö tekee joissakin tapauksissa myös erillisiä arviointeja virastojen ja laitosten toiminnasta, mutta koko hallinnonalan toiminnan jatkuvaan analysointiin ei ministeriössä ole resursseja. Vuosittain ministeriö ottaa esiin vain joitakin asioita, jatkuva seuranta jää virastojen ja laitosten omaksi tehtäväksi. Hallinnonalan tunnusluvut ovat lähinnä tutkintomääriä. Esimerkiksi koulutuksen laatua on hyvin vaikea arvioida. Arviointia pyritään kehittämään, mutta prosessi vaatii aikaa.

⁸³ haastattelu: Pulkkinen

⁸⁴ Valtiovarainministeriö, 1995a, 175

⁸⁵ haastattelu: Pulkkinen

Opetusministeriön tulossuunnitelman toteutumista seurataan siten, että vuoden puolivälissä osastopäälliköt neuvottelevat kansliapäällikön kanssa saavutetuista tavoitteista ja selvittävät miten voitaisiin päästä vielä saavuttamatta oleviin tavoitteisiin. Tämän jälkeen tarkistetut tavoitteet raportoidaan. Tavoitteiden toteutuminen selvitetään myös vuoden lopussa.

Opetusministeriön tulossopimuksessa sovitaan eri osastojen palkkausmenoista, henkilöiden määrästä ja toimintamenoista. Siten resurssit kohdistetaan vastuualueittain ja yksiköittäin. Yksiköt päättävät itsenäisesti omien toimintamenojen puitteissa toiminnastaan eli siitä, mihin he käyttävät määrärahansa. Rajoituksena on kuitenkin henkilötyövuosien määrä, jota ei saa ylittää.

Toiminnan tuloksellisuutta seurataan, mutta esimerkiksi ministeriön oman toiminnan vaikuttavuuden arviointi on hyvin vaikeaa eikä siihen ole olemassa mitään yhtä sabluunaa, jota olisi mahdollista käyttää. Vaikuttavuutta voidaan seurata ainoastaan selvittämällä, ovatko tavoitteet toteutuneet tai miten ne ovat toteutuneet. Ministeriön joidenkin sisäisten yksiköiden toiminnan vaikuttavuutta on arvioitu, mutta koko toiminnan vaikuttavuudesta ei ole teetetty tutkimuksia.⁸⁶

Laskentajärjestelmän avulla saadaan kustannustietoja hyvin vaihtelevasti hallinnonalan eri virastoissa. Parhaiten niitä saadaan korkeakouluissa, joissa kustannuslaskentaa on ollut pisimpään. Ministeriön oman toiminnan osalta järjestelmä ei vielä tuota riittävästi tietoa, sillä esimerkiksi suoritekohtaisia tietoja ei kerätä. Parempaa järjestelmää ollaan kehittämässä. Ministeriö seuraa työajan käyttöä ja sen jaottelu on sama kuin sisäisessä budjetissa. Työajan seurannan käyttäminen edellyttää, että seurannan tarkkuus ja käyttötarkoitus harkitaan huolellisesti. Tiedot

⁸⁶ haastattelu: Pulkkinen

työajan seurannasta viedään taloushallintojärjestelmään tiedot kuukausittain, jolloin ne ovat johdon käytettävissä. Muut tiedot ovat jatkuvasti ajan tasalla.⁸⁷

5.2.2 Kuopion yliopisto

Kuopion yliopisto on terveys- ja ympäristötieteisiin suuntautunut yliopisto, jossa on noin 2400 opiskelijaa. Yliopistossa on neljä tiedekuntaa: farmaseuttinen, luonnon- ja ympäristötieteiden, lääketieteellinen ja yhteiskuntatieteellinen koulutusohjelma.

Vuoden 1994 toteutunut budjetti oli noin 238 miljoonaa markkaa, josta valtion budjetin kautta tulevat toimintamenot ilman maksullista palvelutoimintaa ja tukirahoitusta oli noin 151 miljoonaa markkaa eli 63 %. Yliopistossa kehitetyn tulosaluekohtaisen kustannuslaskennan mukaan vuoden 1994 kustannuksista 28 % kohdistui peruskoulutukseen. Budjettivaroin palkatun henkilökunnan määrä on lähes 600 ja suurimman menoerän aiheuttavat palkat, jotka vuonna 1994 muodostivat noin 72 % opetusministeriön myöntämistä toimintamenoista. Opetusministeriön tulossopimuksessa 1994-97 asettama tutkintotavoite, 300 perustutkintoa, saavutettiin vuonna 1994. Perustutkinnon suorittaneet ovat sijoittuneet melko hyvin työelämään.⁸⁸

Toiminta- ja taloussuunnitelma toimii yliopiston tulosjohtamisen sisäisenä suunnitelmana. Se laaditaan loppukesällä, jolloin hallintoneuvosto antaa kehukset tiedekunnille, jotka puolestaan neuvottelevat eri laitosten kanssa tulostavoitteista. Yliopisto toimittaa ehdotuksensa opetusministeriölle ja ministeriön kanssa käytävään tulosneuvotteluun yliopistosta osallistuvat

⁸⁷ haastattelu: Pulkkinen

⁸⁸ Kuopion yliopisto, 1994, 9-11, 16

rehtori, vararehtorit ja hallintojohtaja, mahdollisesti myös dekaanit. Neuvottelujen vaarana on, että ne pirstoutuvat helposti yksityiskohtaisiksi resurssikysymyksiksi vaikka tarkoitus olisi sopia yleisistä linjauksista. Tämä johtuu siitä, että tavoiteasetannan yhteydessä keskustellaan myös yliopiston talousarviosta ja eri yksiköille kohdistettavista resursseista. Tulossopimus vahvistetaan syksyllä, jonka jälkeen se toimitetaan tiedoksi eri tiedekunnille.⁸⁹

Yliopiston tulosalueet voidaan jakaa peruskoulutukseen, aikuiskoulutukseen, jatkokoulutukseen, ammatilliseen erikoistumiskoulutukseen, tutkimukseen ja kansainväliseen toimintaan. Yliopiston tärkeimpiä tuloksellisuutta kuvaavia tunnuslukuja ovat tutkintojen ja jatkotutkintojen lukumäärä, myös keskimääräiset valmistumisajat antavat käsityksen eri koulutusohjelmien toiminnasta. Tutkintojen lukumäärä on kuitenkin yksiselitteinen suoritusmittari, muut yliopiston tunnusluvut kykenevät ainoastaan heijastamaan toiminnan tuloksia. Tutkimuksen laatua on pyritty mittaamaan mm. professoreiden julkaisemien tieteellisten artikkeleiden tai kirjojen määrällä, tällöin kuitenkin vertailuja voidaan tehdä ainoastaan saman tieteenalan sisällä ja sekin on vaikeaa.

Opetusministeriö on vaikuttanut nykyisten tunnuslukujen käyttöön ja opetusministeriön rooli tässä suhteessa perustuu osittain historiaan. Tunnuslukuja otetaan esiin myös eri tiedekuntien tulosneuvotteluissa, ja saavuttamatta jääneistä tavoitteista keskustellaan joskus tiukastikin. Sen sijaan yksiköiden hyvästä tuloksellisuudesta palkitsemisessa tulosrahoja jakamalla ei ole paljon liikkumavaraa valtiontalouden nykyisen tilan vuoksi.

⁸⁹ haastattelu: Jokinen

Tunnuslukuja tulisi kehittää, vaikka ne eivät anna lopullisia vastauksia yliopiston tuloksellisuudesta. Tutkintojen hinnasta saattaa tulevaisuudessa tulla sekundäärinen mittari, mikäli koko opetushallinnon alalla sovitaan yhteisestä laskentatavasta. Tutkinnon arvoa voidaan arvioida esimerkiksi selvittämällä opiskelijoiden sijoittumista työelämään. Tutkimustyön puolella tunnuslukujen kehittäminen on myös kesken, mutta esimerkiksi tohtorin tutkinnoissa voidaan hyvää tasoa varmistaa ulkomaisten vastaväittäjien avulla. Tutkijoiden julkaisujen arviointi ja niiden laatusisällön kehittäminen ovat tietysti tärkeitä seikkoja, mutta yksittäisen tutkimuksen vaikuttavuus tulee esiin vasta monen vuoden kuluttua. Eri alojen aikajänteet poikkeavat lisäksi toisistaan, minkä vuoksi niitä on vaikea verrata toisiinsa.⁹⁰

Tunnuslukuja voidaan verrata edellisiin vuosiin ja eri yliopistoihin, mahdollisesti myös ulkomaisiin kouluihin. Tuloksellisuusmittareiden puutteet ja puuttuminen vaikeuttavat arviointia. Yleensä mittareilta puuttuu yhteismitallisuus, sillä yliopistojen laskentatavat ovat erilaisia. Vähimmäisvaatimuksena voidaan pitää koulun sisäistä arviointia.

Kuopion yliopisto pyrkii lisäämään ulkopuolisen rahoituksen määrää, sillä se on eräs merkki siitä, että sen tutkimukset kiinnostavat markkinoita, että yliopistoa arvostetaan ja sen toiminnalla on kysyntää. Esimerkiksi Suomen Akatemian tieteelliset toimikunnat arvioivat omalta osaltaan yliopiston toimintaa ja Akatemian myöntämät määrärahat osoittavat toiminnan tuloksellisuutta yliopiston kannalta.

Tulosanalyysia pitäisi parantaa ja tutkimus- ja opetustoiminnan tuloksellisuuden arviointimenettelyn kehittämistä ollaankin jatkamassa. Tällä hetkellä analyysi on lähinnä verbaalista kuvausta. Saattaa olla jopa

⁹⁰ haastattelu: Jokinen

niin, että tulosjohtamista ei ole sisäistetty koko yliopiston organisaatiossa, esimerkiksi laitostasolla. Yliopistolla tulisi olla selkeä visio ja tavoitteet, joita tarkennetaan tunnusluvuilla. Kuopion yliopiston tuloksia analysoidaan, tai lähinnä kuvataan, seuraavaa kautta koskevassa tulossopimuksessa. Siten vuoden 1994 toiminnasta todetaan, että tutkintotavoitteet on saavutettu sekä peruskoulutuksessa että jatkokoulutuksessa, avoin korkeakouluopetus on laajentunut ja monipuolistunut ja tutkimustoiminta on jatkunut aktiivisena.⁹¹

Yliopistolla ei ole käytössä työajan seurantajärjestelmää eikä sellaista todennäköisesti ryhdytä käyttämään tulevaisuudessakaan. Korkeakoulujen kustannuslaskentaa ollaan kehittämässä, mutta samanaikaisesti harkitaan sitä, miten pitkälle työajan seurannassa tulisi mennä. Koko yliopiston opetukseen ja tutkimukseen käytettäviä työtunteja ei kuitenkaan pystyttäisi rekisteröimään luotettavasti ja järjestelmän kustannukset ylittäisivät siitä saatavat hyödyt. Tietyt yksiköt kuten esimerkiksi atk-osasto seuraa kuitenkin työajan käyttöä toiminnoittain. Taloushallinto laskee mm. laskutuskustannuksia ja kohdistaa niitä yksiköille ja sitä kautta eri tulosalueille. Kuopion yliopistossa tehtiin vuoden 1994 lopussa kertaluontoinen työaikakysely, jolloin tutkittiin mm. perustutkintokoulutukseen käytetyn ajan jakaumaa koulutusohjelmille eli esimerkiksi assistenttien työn jakautumista eri tieteisiin, tuntiopetuksen jakaumaa koulutusohjelmille ja ulkopuolisen rahoituksen virkatyön osuutta. Tulevaisuudessa yliopistolla tulee mahdollisesti olemaan juokseva kustannuslaskenta, mutta tällä hetkellä se ei ole ajankohtaista. Yliopistolla on yli 60 laitosta, kehittymättömät seurantasysteemit ja ainoastaan yksi henkilö hoitamassa kustannuslaskentaa.⁹²

⁹¹ haastattelu: Jokinen

⁹² haastattelu: Jokinen

Toimintakertomuksen avulla voidaan yliopiston mielestä kuvata toiminnan tuloksellisuutta. Vaikka Kuopion yliopisto voitti toimintakertomuksellaan vuonna 1994 kertomusten tutkimuslaitossarjan, sitä voidaan vielä parantaa, mikäli samanaikaisesti kehitetään kaikkia tulokselliseen toimintaan vaikuttavia asioita. Vuosikertomuksen ja toimintakertomuksen eroa tulisi korostaa, sillä vuosikertomus on monille tahoille jaettava yleisesite, kun taas toimintakertomuksen sisällöltä vaaditaan yksityiskohtaisempaa tietoa. Ratkaisuna voisi olla yksi kertomus, joka sisältäisi tarkentavia liitteitä analyysineen.⁹³

Yliopisto laatii toimintakertomuksen lisäksi erilaisia julkaisuraportteja ja esimerkiksi vuonna 1994 tilastokirjan, jossa kuvattiin yksityiskohtaisesti toimintaa sekä esitettiin valtakunnallisia vertailuja. Olisi toivottavaa, että tällaiset julkaisut toimitettaisiin tilintarkastajalle tarkastusten yhteydessä, mutta olennaisimmat tiedot tuloksellisuudesta sisältyivät toimintakertomukseen.

5.2.3 Sosiaali- ja terveysministeriö

Sosiaali- ja terveysministeriön toiminta-ajatuksena on turvata väestön terveellinen elinympäristö, mahdollisimman hyvä terveys ja toimintakyky sekä riittävä toimeentulo ja sosiaalinen turvallisuus eri elämäntilanteissa. Tulosityksiköt on muodostettu pääosin tulosalueittain, jotka puolestaan jakaantuivat tulosryhmiin. Vuonna 1994 tulosalueet olivat: johtamispalvelut, toimeentuloturva ja vakuutustarkastus, sosiaali- ja terveyspalvelut sekä ehkäisevä sosiaali- ja terveystalitiikka.⁹⁴

⁹³ haastattelu: Jokinen

⁹⁴ Sosiaali- ja terveysministeriö, 1994, 5-6

Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonala on suurin kaikista hallinnonaloista, koska yli neljännes valtion budjetista menee sen kautta. Koko hallinnonalan määrärahojen käyttö vuonna 1994 oli 52,5 miljardia markkaa. Sosiaali- ja terveysministeriön määrärahojen nettokäyttö samana vuonna oli 109 383 425 markkaa.⁹⁵ Ministeriö siirtyi tulosbudjetointiin vuonna 1993.

Strategisessa suunnitelmassa määritellään ministeriön tärkeimmät strategiat ja tavoitteet, jotka kuvaavat yhteiskunnallista vaikuttavuutta. Nelivuotisessa toiminta- ja taloussuunnitelmassa tavoitteita on konkretisoitu enemmän ja ne painottuvat lähinnä erilaisiin vaikuttavuustavoitteisiin. Tulosjohtamisen kannalta paras asiakirja on kuitenkin vuotuinen toimintasuunnitelma.

Tulostavoitteet esitetään ministeriön osalta tulosityksiköittäin yksityiskohtaisesti toimintasuunnitelmassa. Siinä on määritelty myös tiliviraston tulostavoitteet sekä tulosalueiden tavoitteet. Osastokohtaisissa suunnitelmissa on tarkennettu lisäksi henkilökohtaiset tehtäväkuvat. Toimintakertomuksessa esitetyt tulostavoitteet on esitetty toimintasuunnitelman pohjalta. Ministeriön tulostavoitteet esitetään verbaalisesti. Ne ovat periaatteellisia kysymyksiä eli lähinnä kehittämishankkeita, kehittämiskohteita ja toimintapolitiikan linjauksia eli tulosjohtamisen kannalta suhteellisen ei-mitattavia tavoitteita.⁹⁶

Valtion budjetissa tulostavoitteet esitetään suurina linjauksina, eikä se siten välttämättä anna oikeaa kuvaa ministeriön tulostavoitteista. Tavoitteiden tärkeysjärjestys ei myöskään tällöin tule selkeästi esiin. Tavoitteet vuonna 1995 olivat lähinnä vaikuttavuustavoitteita; esimerkiksi

⁹⁵ Sosiaali- ja terveysministeriö, 1994, 26

⁹⁶ haastattelu: Ikonen

poikkihallinnollisen yhteistyön kehittäminen sekä hallinnonalan tutkimus- ja kehittämistoiminnan uudistaminen siten, että se muodostaisi kiinteämmän osan ministeriön strategisista linjauksista.⁹⁷

Sosiaali- ja terveysministeriöllä ei ole varsinaisia taloudellisuustavoitteita, koska sillä ei ole mitattavia suoritteitakaan. Ministeriön näkemyksen mukaan toiminta on luonteeltaan sellaista, ettei niitä voida asettaa. Erillisiä tuottavuustavoitteitakaan ei ole, mutta ne sisältyvät budjetoituun määrärahaan. Siten esimerkiksi tällä hetkellä hallinnonalan tuottavuuden nousuna on määrärahasta leikattu 2 %.

Ministeriö seuraa ja arvioi toimintaansa strategiasuunnitelmassa esitettyjä strategioita vasten. Vaikka ministeriöllä ei ole taloudellisuustavoitteita, erilaisiin seurantaraportteihin sisältyy kuitenkin tietoja toiminnan tehokkuudesta ja taloudellisuudesta. Tuottavuustavoitteiden toteutumista on tutkittu ja siitä on raportoitu, mutta seuranta ei ole saanut systemaattisia muotoja. Sekä terveys- että sosiaalisektorin laitokset ovat niin erilaisia ettei oikeasta tuottavuuden määrittelytavasta ole päästy yksimielisyyteen. Tuottavuuden nousu tulee tapahtumaan budjetin leikkauksissa, jotka kohdistuvat eri laitoksiin. Tunnuslukujen käyttämistä tullaan lisäämään tulevaisuudessa. Varsinkin tuottavuuden ja taloudellisuuden tärkeys korostuu sitä mukaan kun virastoissa alkaa olla valmiutta niiden hyväksymiseen ja käyttämiseen.⁹⁸

Ministeriössä on tehty tulosanalyysi toimintasuunnitelmaan liittyen eli tulevaisuutta varten. Siinä suunniteltiin hyvin tarkasti vuosien 1996 ja 1997 toimintaa. Sen sijaan mennyttä toimintaa ei ole analysoitu yhtä yksityiskohtaisesti. Työryhmä, joka valmisti toimintakertomuksen, teki

⁹⁷ haastattelu: Ikonen

⁹⁸ haastattelu: Ikonen

samassa yhteydessä selvityksiä menneestä toiminnasta. Tutkimustoimintaan liittyy vuoden aikana erilaisia selvityksiä, joihin ministeriö panostaa noin 15 miljoonaa markkaa. Niitä käytetään hyväksi toimintakertomusta tehtäessä ja vaikuttavuutta arvioitaessa.⁹⁹

Ministeriössä tuloksellisuustietoja ei saada suoraan laskentajärjestelmästä. Tämä johtuu siitä, ettei ministeriöllä ole sisäistä laskentaa. Hallinnollisen kirjanpidon kautta on kehitetty raportointijärjestelmä, jossa kustannuspohjaisuus ei kuitenkaan tule esiin. Vuoden 1996 aikana otetaan käyttöön uusi taloushallintojärjestelmä, josta saadaan myös kustannustietoja ja tuloksellisuustietoja. Tällä hetkellä ne tehdään pääasiassa käsin ja hallinnollisesta kirjanpidosta saadaan raportteja, joissa on tulosityksikkökohtaisia ja menolajeittaisia toteutumatietoja, suoritekohtaisia tietoja ei saada.¹⁰⁰

Ministeriössä ei ole työajan seurantaa. Työt on organisoitu tulosityksiköittäin ja -ryhmittäin niin, että pääsuoritteittain yksikköhintoja voidaan laskea. Ministeriöllä on yhteensä noin 250 000 tilitapahtumaa ja yhden tapahtuman kustannukset ovat noin 40 mk. Tämän seurannan tietoja ei kuitenkaan ole käytetty hyväksi muuten kuin tulosityksikkökohtaisessa arvioinnissa.

Ministeriöllä on käytössä useita muita järjestelmiä, esimerkiksi Kansaneläkelaitoksen kaikki tilastot, vakuutusyhtiöiden tilastot, kuntien ja kuntaliittojen tilastot, omaisuustilastot ja tulotilastot valtiovarainministeriöstä sekä ministeriön omat järjestelmät. Näistä saatavat tiedot eivät kuitenkaan purkaudu taloushallinnon kautta, vaan erilaisten selvitysten ja tutkimusten avulla.

⁹⁹ haastattelu: Ikonen

¹⁰⁰ haastattelu: Ikonen

Tulosityksiköittäin käytetyt resurssit pystytään ministeriön näkemyksen mukaan kohdentamaan. Vuokrat on budjetoitu tulosityksiköittäin eli jaettu fiktiivisesti niin, ettei niihin pystytä vaikuttamaan, samoin kuin palkat, joista hallinto huolehtii keskitetysti. Ministeriön johtoryhmässä valmistellaan sitä, että vuodesta 1997 lähtien palkkamenotkin voitaisiin kohdistaa tulosityksiköille.

Toimintakertomuksessa voidaan kuvata sosiaali- ja terveysministeriön tuloksellisuutta vain osittain. Vuosittain on melko hankalaa kuvata ministeriön toiminnan vaikutuksia. Ministeriön näkemyksen mukaan toimintaa olisi parempi analysoida muutaman vuoden välein syvällisemmin. Tarkasteluväli sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla ei voi olla yksi vuosi. Toimintakertomuksessa olisi parempi kuvata viiden edellisen vuoden toimintaa, koska hallinnonalalla on kysymys trendeistä, suurista asioista, jolloin yhden vuoden aikana ei tapahdu käytännössä juuri mitään.¹⁰¹

Ministeriön toiminnan tuloksellisuutta arvioidaan pääasiassa muissa asiakirjoissa kuin toimintakertomuksessa. On olemassa kymmeniä selvityksiä ja raportteja, jotka kuvaavat paremmin toiminnan vaikuttavuutta. Lisäksi on erilaisia selontekoja, kuten esimerkiksi sosiaaliturvan selonteko, valtio-osuusselonteko, toimeentuloturvakertomus ja palvelukertomus. Ne ovat myöhemmin julkisen poliittisen keskustelun kohteena. Ne menevät yleensä hallituksen esityksenä eduskunnalle tai selontekona, jolloin niistä äänestetään luottamuslauseäänestyksessä.¹⁰²

¹⁰¹ haastattelu: Ikonen

¹⁰² haastattelu: Ikonen

5.2.4 Kansanterveyslaitos

Kansanterveyslaitos tuottaa tutkimustietoa merkittävimpien kansantautien ennaltaehkäisystä sekä erilaisia asiantuntijapalveluita. Tavoitteena on myös auttaa tutkimustiedon soveltamista. Tutkimustieto julkaistaan useimmiten ensin tieteellisessä sarjassa ja myöhemmin sovelletummassa muodossa ammattilehdissä tai suurelle yleisölle tarkoitettuna tiedotuksena.

Kansanterveyslaitoksen toiminta on jaettu kolmeen osaan: infektiotautien, terveyden ja kansantautien sekä ympäristöterveyden tulosalueisiin. Kansanterveyslaitos siirtyi tulosbudjetointiin vuonna 1992. Vuoden 1994 toimintamenot olivat 134 690 600 markkaa, tämän lisäksi rokotehuollon menot olivat 15 081 600 markkaa ja rokotteiden hankinta aikaisemmilta vuosilta 17 768 300 markkaa¹⁰³. Kansanterveyslaitoksen käytössä on myös huomattava määrä muiden viranomaisten, kuten esimerkiksi Suomen Akatemian, myöntämiä määrärahoja. Laitoksen kustannuksista 46 % kohdistuu infektiotautien tulosalueelle, 39 % terveyden ja kansantautien tulosalueelle ja 15 % ympäristöterveyden tulosalueelle.

Kansanterveyslaitoksen tehtävänä on edistää, tutkia ja valvoa kansan terveyttä. Tavoitteena on sekä seurata suomalaisten ja Suomessa asuvien ihmisten tilanteen kehittymistä sekä etsiä tutkimuksen avulla keinoja terveyden edistämiseksi. Toiminnan volyymin suurimman osan muodostaa tutkimustoiminta sairauksien syiden selvittämiseksi sekä väestön terveyden ja terveyteen vaikuttavien tekijöiden seuranta. Kansanterveyslaitos huolehtii myös erilaisista palvelutehtävistä, kuten esimerkiksi rokotehuollosta, seulonnasta ja erilaisista oikeuslääketieteellisistä tutkimuksista. Opetus ja koulutustoiminta on

¹⁰³ Kansanterveyslaitos, 1994

lähinnä alaan liittyvää jatko- ja täydennyskoulutusta sekä väestön terveyden edistämiseen liittyvien kampanjoiden asiantuntijatehtäviä. Kansainvälinen yhteistyö on myös muodostunut yhä tärkeämmäksi osaksi toimintaa.¹⁰⁴

Tuloskeskusteluissa tavoitteet käydään läpi sosiaali- ja terveysministeriön kanssa, mutta ministeriön tulisi ilmaista oma kantansa nykyistä selvemmin. Ministeriöllä ei kansanterveyslaitoksen näkemyksen mukaan ole riittävästi asiantuntemusta tutkimus- ja kehitystoiminnan arviointiin ja seurantaan. Ohjaus toimii kuitenkin sikäli, että ministeriö päättää strategisista päätöksistä ja kansanterveyslaitos huolehtii operatiivisesta toiminnasta. Resurssien jakamisesta keskustellaan myös ministeriön kanssa tulosneuvottelujen yhteydessä.¹⁰⁵

Kansanterveyslaitoksen toiminnan lopputuloksena voidaan pitää väestön terveyttä. Tuloksellisuuden arviointiin liittyy ongelma siitä, mikä on kansanterveyslaitoksen osuus väestön terveyden paranemisesta. Toiminnan seuraukset eli vaikuttavuus tulee esiin pitkän viiveen jälkeen. Esimerkiksi terveydenhuollon alalla jokin innovaatio on voitu tuottaa 1980-luvun alussa, se otetaan käyttöön vuosikymmenen lopussa ja sen vaikutukset näkyvät vasta 1990-luvulla. Kansanterveyslaitoksen toiminnan tulokset toteutuvat käytännössä aina vuosien tai vuosikymmenien viiveellä. Silloin on vaikea löytää lopputulosmitareista sellaisia lukuarvoja, joiden avulla voitaisiin esittää toiminnan vaikuttavuutta.¹⁰⁶

Kansanterveyslaitos asettaa vuosittain yhdessä sosiaali- ja terveysministeriön kanssa tulossopimuksen osana tavoitteita jonkin tietyn

¹⁰⁴ haastattelu: Huttunen, Penttinen

¹⁰⁵ haastattelu: Huttunen, Penttinen

¹⁰⁶ haastattelu: Huttunen, Penttinen

tutkimustuloksen tuottamiseksi. Näiden tavoitteiden toteutumista voidaan seurata myöhemmin, mutta niitä ei ole ilmaistu numeerisesti. Laitoksessa voidaan esimerkiksi selvittää, kuinka paljon määrärahoja on käytetty tietyn tavoitteen saavuttamiseen.

Taloudellisuuden tunnuslukuja voidaan esittää seulontatehtävien, laboratoriotointojen ja erilaisten oikeuslääketieteellisten tutkimusten osalta (mk/tuote). Numeerisesti esitetyt tunnusluvut ovat yleensä prosessimittareita eli tuotannon hyvin varhaisessa vaiheessa mitattavia tunnuslukuja. Esimerkiksi kansanterveyslaitoksen havaintoja koskevien mainintojen määrä tiedotusvälineissä, pidettyjen esitelmien määrä, opetuksen määrä, tutkimusraporttien määrä kotimaisissa julkaisuissa, jatko- ja täydennyskoulutuksen määrä. Nämä mittarit ovat heterogeenisiä ja määrärahojen jakaminen niiden lukumäärillä tuottaisi joukon hyvin erilaisia lukuja. Ne saattavat myös ohjata toimintaa väärään suuntaan, mikäli ne eivät ole toiminnan kannalta merkittäviä. Voidaan esimerkiksi laskea tunnusluku mk/julkaisu, vaikka siitä ei voida tehdä toiminnan kannalta mitään johtopäätöksiä. Julkaisut ovat hyvin erilaisia eikä tunnuslukua käyttämällä ei saada selville sitä, kuinka merkittävä julkaisu on eli onko sillä jotain vaikutuksia laitoksen toiminnalle. Kansanterveyslaitoksen lopullista tehtävää eli väestön terveyden parantamista ajatellen jokin yksi tieteellinen julkaisu saattaa olla hyvin tärkeä, mutta sadalla muulla julkaisulla ei ole mitään merkitystä.¹⁰⁷

Koko kansanterveyslaitoksen toiminnan tuottavuuden ja vaikuttavuuden objektiiviseen mittaamiseen ei ole olemassa sopivia numeerisia mittareita. Kokonaisvaltaiset arviointitutkimukset ovat ainoa keino laitoksen toiminnan tuloksellisuuden selvittämiseen. Tällaisten tutkimusten avulla on mahdollista saada selville, kuinka hyödyllistä ja onnistunutta toiminta

¹⁰⁷ haastattelu: Huttunen, Penttinen

on ja kuinka paljon se tuottaa valtion odottamaa tietoa. Sosiaali- ja terveysministeriö onkin teettänyt Suomen Akatemialta koko kansanterveyslaitoksen toiminnan kansainvälisen arvioinnin. Objektiivisten, ulkopuolisten asiantuntijoiden suorittama kokonaisvaltainen toiminnan tuloksellisuuden arviointi olisi hyvä toteuttaa säännöllisesti noin kolmen vuoden välein. Ne ovat uskottavia organisaation sisällä vain silloin, kun edes osa toimenpidesuosituksista toteutetaan. Kansanterveyslaitoksen sisällä on lisäksi arvioitu kaikki tulosityksiköt kerran kolmessa vuodessa arviointipaneelin toimesta, minkä jälkeen tuloksista on raportoitu johdolle.¹⁰⁸

Kansanterveyslaitos on asettanut käytössään olevat tunnusluvut itsenäisesti ja pyrkii myös kehittämään tuloksellisuuden mittaamista. Sosiaali- ja terveysministeriön kanssa keskustelua on käyty aika vähän eikä ministeriö kansanterveyslaitoksen näkemyksen mukaan ole oikeastaan ollut kovin kiinnostunut tunnuslukujen kehittämisestä. Kansanterveyslaitoksen tuloksellisuusarvioinnissa aikajänteen tulee olla pitkä, koska innovaation käyttöönotto kestää vuosia. Sisäisen seurannan aikaväli on yksi vuosi, sillä tulosityksiköiden toimintaa suunnataan vuosittain. Tulosityksien analyysi tehdään myös vuosittain. Sosiaali- ja terveysministeriö antaa ohjeita tulosityksien kohteista sikäli kuin ne liittyvät strategiaan valintoihin (esim. väestöryhmittäiset terveyserot huomion kohteena).¹⁰⁹

Kansanterveyslaitoksen nykyinen laskentajärjestelmä ei ole hyvä, mutta sitä pyritään kehittämään tulevaisuudessa. Myös laitoksen kustannuslaskentaa ollaan kehittämässä, sillä tällä hetkellä suurta osaa taloushallinnon kustannuksista ei pystytä lainkaan kohdistamaan.

¹⁰⁸ haastattelu: Huttunen, Penttinen

¹⁰⁹ haastattelu: Huttunen, Penttinen

Poikkeuksen muodostavat kuitenkin esimerkiksi atk-osaston kustannukset. Minimivaatimuksena tilintarkastuksen kannalta olisi, että koko laitoksen osalta esitettäisiin sekä menot että pääomakustannukset tulosalueittain jaettuna. Työajan seuranta laitoksella on jonkin verran, mutta sitäkin tullaan tehostamaan. Seurannan kehittäminen on välttämätöntä sekä maksullisen palvelutoiminnan lisääntyessä että Euroopan unionin tutkimushankkeiden seurannan vuoksi, sillä kansanterveyslaitoksen vakituisen henkilökunnan palkkojen kohdistuminen yhteisön tutkimushankkeisiin tulee pystyä osoittamaan. Nämä uudistukset pakottavat kansanterveyslaitosta luomaan järjestelmiä työajan käytön seurantaan. Toinen taloushallinnon ongelma liittyy yhteisprojekteihin eri laitosten, yliopistojen ja ulkomaisten tutkimuslaitosten kanssa. Tällaisten projektien yhteiskustannusten laskeminen ja niiden kohdistaminen eri yksiköiden välillä on vaikeaa.¹¹⁰

Hallinnonalan sisäisen seurannan eli esimerkiksi sosiaali- ja terveysministeriön kannalta olisi järkevää selvittää paljonko kansanterveyslaitokselle asetettuja määrärahoja on käytetty johonkin tiettyyn tutkimukseen tai hankkeeseen eli minkälaista yhteiskunnallista hyötyä rahoilla on saatu. Resurssien kohdistumisen seuranta järjestelmän avulla substanssipuolella on kuitenkin ongelmallista. Tällä hetkellä tehdään lähinnä ad hoc -selvityksiä eri asioista, kuten esimerkiksi siitä, paljonko kansanterveyslaitoksessa selvitetään Pohjois-Suomen terveysongelmia. Tällaisten substanssitietojen etukäteiseen rekisteröintiin kansanterveyslaitoksella ei ole resursseja.¹¹¹

¹¹⁰ haastattelu: Huttunen, Penttinen

¹¹¹ haastattelu: Huttunen, Penttinen

5.2.5 Työministeriö

Työministeriön toiminta-ajatuksena on palvella työmarkkinoita tavoitteena täystyöllisyyden toteutuminen tuottavassa, turvallisessa ja viihtyisässä työssä. Ministeriön keskeiset avaintulosalueet ovat työmarkkinoiden toimivuuteen vaikuttaminen, työelämän laatuun ja työympäristöön vaikuttaminen ja tukitulosalueena hallinnon toimivuuden kehittäminen. Työministeriö siirtyi tulosbudjetointiin vuonna 1991. Ministeriön toimintamenot vuonna 1994 olivat 142 529 000 markkaa, työsuojelun piirihallinnon 103 814 000 markkaa ja työvoimapiirien toimintamenot 528 874 000 markkaa¹¹².

Työministeriön organisaatio poikkeaa selvästi muista valtionhallinnon tilivirastoista, sillä hallinnonalan ohjaus tapahtuu suoraan ministeriöstä eli keskusvirastoja ei enää ole. Työministeriö muodostaa tilivirastokokonaisuuden, johon kuuluu hallinto- ja toimintayksikköinä työsuojelun piirihallinto, työvoima-asiain piiri- ja paikallishallinto, työvoimaopisto, merimiespalvelutoimisto ja työneuvosto¹¹³.

Hallinnonalan tulosohtauksessa ministeriö käyttää ohjauskirjeitä, joiden avulla vahvistetaan virastojen ja laitosten tulostavoitteet sekä jaetaan resurssit. Ohjauskirjeet laaditaan ministeriön ja viraston välisten tulostavoiteneuvottelujen pohjalta. Työministeriössä tulostavoitteista sovitaan kenttähallinnon kanssa. Ministeriö ei aseta tavoitteita, vaan esittää tietyt strategiset linjaukset aluehallinnolle, joiden pohjalta esimerkiksi työvoimapalveluiden hallinto esittää strategioiden toteutumiseen johtavat omat tulostavoitteensa. Työvoimapiirejä pyydetään tavallaan alueellistamaan tavoitteet. Ministeriö saattaa asettaa piireille

¹¹² Työministeriö, 1994, 36

¹¹³ Valtiovarainministeriö, 1995c, liite 2, 7

tulostavoitteita, jos työvoimapiiri ei ole asettanut niitä sellaisille asioille, joita ministeriössä pidetään tärkeinä.

Työministeriön hallinto-osasto huolehtii erilaisista tukipalvelutoiminnoista eli taloushallinnosta ja hallinnonalan ohjauksesta. Ministeriössä valmistellaan määrärahajakoja, asiakirjoja sekä suoritetaan toiminnan teknistä seuranta. Hallinto jakautuu työvoimanpalveluihin ja työsuojeluun, ja niillä molemmilla on aluehallinto-organisaationa piirihallinto. Työvoimapuolella on piiritoimisto ja sen alaisuudessa työvoimatoimistot tuloksikkoina. Päätösvalta on delegoitu siten asiakaspalvelutasolle. Piiritoimistot jakavat käytännössä määrärahat työvoimatoimistoille. Työsuojelupuolella piiritoimistot ovat samalla asiakaspalveluyksiköitä. Työsuojelupiirien ohjaus tapahtuu lähinnä työsuojeluosastojen toimesta, työministeriö valvoo vain esimerkiksi työaika- ja työsuohelainsäädännön noudattamista.¹¹⁴

Työhallinnon toiminnan tuloksellisuutta arvioidaan kaikkien perustehtävien osalta. Työvoimapolveluiden perustehtäviä ovat työnvälitys, ammatinvalinnanohjaus, koulutus- ja ammattitietopalvelut, työvoimapolitiittinen aikuiskoulutus sekä työllisyyden hoito. Työsuojelun alueella valvontatoiminta, asiakasaloitteinen toiminta ja työsuojeluvalvonta.

Työhallinnossa asetettujen tavoitteiden tulisi korostaa pitkäaikaisia muutoksia. Tavoitteiden toteutumiseen voidaan vaikuttaa silloin, kun seurataan pelkkiä suoritteita. Osa tavoitteista on kuitenkin asetettu sellaisille asioille, joissa toiminnan vaikutusten osuutta toteutumiseen on vaikea osoittaa. Eräs tällainen on avoimien työpaikkojen määrä, jota seurataan työvoimatoimistoissa. Työhallinnon tavoitteena on esimerkiksi

¹¹⁴ haastattelu: Toivonen

ollut pitkäaikaistyöttömyyden katkaisu, jota on mitattu koulutukseen tai tukityöhön sijoitettujen pitkäaikaistyöttömien määrällä. Tällöin ei ole huomioitu sitä, että koulutus tai tukityöllistämistoimet katkaisevat kyllä pitkäaikaistyöttömyyttä, mutta niillä ei välttämättä ole todellista ja pysyvää vaikutusta työllisyyteen. Nykyään seurataankin entistä enemmän esimerkiksi sitä, mikä on tukityöllistetyn tilanne työmarkkinoilla kolmen kuukauden kuluttua.¹¹⁵

Tavoitteiden toteutumista seurataan konsernin yhteisillä tunnusluvuilla. Strategisia tavoitteita ovat mm. pitkäaikaistyöttömyyden kasvun ehkäiseminen. Työnvälityksen eräs strategia on työnantajapalvelujen kehittäminen eli uusien työpaikkojen luominen, ja siihen liittyen seurataan esimerkiksi työnvälityksen markkinaosuutta sekä sitä, paljonko työpaikkoja on täytetty sovittuun täyttymisajankohtaan mennessä. Työsuojelun puolella tavoitteena on ollut esimerkiksi tapaturmien määrien laskeminen tietyllä määrällä tietyllä aikavälillä ja tarkastusten lukumäärä.¹¹⁶

Periaatteessa tuloksellisuutta arvioidaan kattavasti lähes kaikkien tehtävien osalta, ottaen huomioon, että arvioitavalla tehtävällä on vaikutusta hallinnonalan strategiaan linjauksiin. Hallinnonalan tuloksellisuus on selkeästi nähtävissä työmarkkinoiden tilanteena, mutta työministeriön osuutta toiminnan tuloksellisuudesta on vaikeampi osoittaa. Ministeriön toiminta muodostuu ohjauksellisista, lainsäädännöllisistä ja resurssien tukitoiminnoista. Sen tuloksellisuus näkyy siten, että strategiset linjaukset määritellään oikein ja neuvotellaan sekä työvoima- että työsuojelupiirien kanssa toiminnan suunnasta ottaen huomioon myös erilaiset alueelliset näkökohdat.¹¹⁷

¹¹⁵ haastattelu: Toivonen

¹¹⁶ haastattelu: Toivonen

¹¹⁷ haastattelu: Toivonen

Ministeriön toiminnalle voidaan asettaa tunnuslukuja, mutta koska se on esikuntahallintoa, niin tunnuslukuja käytetään melko vähän. Tavoitteet ovat enimmäkseen sellaisia, että jokin toimenpide tulee tehdä tiettyyn määräaikaan mennessä. Tunnuslukuja voidaan sen sijaan antaa työvoimapiireille tilastoja hyväksikäyttäen. Ministeriöllä on kattava johdon raportointijärjestelmä sekä tilastojärjestelmä, joka tuottaa tilastotietoa suoraan esimerkiksi työvoimatoimistoista.

Työhallinnossa eri suoritteiden mitattavuus on hyvä. Toiminnassa pyritään vaikuttavuuteen, mutta käytännössä seurataan liikaa pelkkiä suoritteita. Toiminnan vaikuttavuuden seuranta tuleekin kehittää ja lisätä. Sellaiset seurantatiedot kuten töihin sijoittuneiden määrä koulutuksen jälkeen sekä työvoimatoimistojen toimenpiteiden seurauksena työpaikan saaneiden lukumäärä kertovat enemmän juuri vaikuttavuudesta. Tilastot eivät pysty täysin kuvaamaan lopputulosta eli vaikuttavuutta ja todentamaan työhallinnon osuutta tuloksesta. Esimerkiksi pitkäaikaistyöttömien vähenemiseen saattavat vaikuttaa muutkin tekijät kuin työvoimatoimiston toimenpiteet. Ongelma tulee esiin myös käytössä olevassa taloudellisuuden tunnusluvussa mk/palvelu, jossa on kysymys loppusuoritteista eli täyttyneistä työpaikoista. Työvoimatoimistojen vaikutuksen osuutta täyttyneistä työpaikoista ei pystytä täysin määrittelemään. Tunnuslukuja pitäisi kehittää niin, että ne kattaisivat paremmin koko toiminnan. Tunnuslukujen avulla tulisi mitata loppusuoritteita, mutta tilastotiedot eivät välttämättä aina kuvaa niitä.¹¹⁸

Tuloksellisuutta seurataan pääsääntöisesti vuoden aikaväliä käyttäen. Tuloksellisuustietoja verrataan aikaisempiin vuosien vuosien toimintaan ja jonkin verran ennusteisiin. Hallinnonalalla käydään vuosittain

¹¹⁸ haastattelu: Toivonen

seurantaneuvottelut, joissa selvitetään työvoimapiirien tuloksellisuutta ja sitä, mitä korjauksia pitäisi tehdä. Johdon raportointijärjestelmän avulla toimintaa seurataan tilastolukujen avulla toimintoluokittain kolme kertaa vuodessa. Raportointijärjestelmä sisältää tärkeimmät konsernitunnusluvut, tilastotietoa, tavoitteet sekä tavoitteiden toteutum tiedot. Viimeisen kolmanneksen jälkeen järjestelmän tuottamista tiedoista kootaan toimintakertomus ja samalla analysoidaan toiminnan tuloksia.¹¹⁹

Työhallinnolla on käytössä kustannuslaskentajärjestelmä sekä työajan seurantajärjestelmä. Työtehtävät on ryhmitelty toimintoluokittain ja yleiskustannukset jaetaan työajan seurannan antamien tietojen mukaan. Tarvittavat tiedot saadaan laskentajärjestelmästä ja tulosityksiköittäin käytetyt resurssit pystytään kohdentamaan. Esimerkiksi resurssien kohdentamista seurataan laskemalla kuormituslukuja uusista resursseista eli selvitetään asiakastapahtumiin perustuvia lukuja, joiden avulla voidaan mm. sijoittaa asiakasvirkailijoita. Myös erilaisia tilastojärjestelmiä käytetään hyväksi tarvittaessa.¹²⁰

5.3 Tutkimuksen tulosten vertailu

5.3.1 Tilivirastojen tulostavoitteet

Tutkimuskohteiksi valituille tilivirastoille oli yhteistä se, että niissä kaikissa toiminnan tuloksellisuuden määrittely ja seuranta on vaikeaa. Tulosohjaukseen on usein siirrytty vasta muutama vuosi sitten, ja uuden toimintatavan omaksuminen ja kehittäminen vie aikaa. Tutkituilla hallinnonaloilla toiminnan tulostavoitteet on yleensä esitetty verbaalisesti. Koska tilivirastot muodostavat suuria kokonaisuuksia, tavoitteet on

¹¹⁹ haastattelu: Toivonen

¹²⁰ haastattelu: Toivonen

esitetty myös melko yleisinä toimintalinjauksina. Ministeriötasolla tuloksellisuuden arviointia vaikeuttaa lisäksi hallinnon moniportaisuus, yhteismitattomuus, tavoitteiden moniselitteisuus ja ristiriitaisuus.

Opetushallinnossa opetusministeriö asettaa itse omat tulostavoitteensa, jotka pohjautuvat hallitusohjelmaan. Siten tavoitteet on ministeriön mielestä asetettu oikeille asioille. Tavoitteiden toteutumiseen voidaan myös vaikuttaa ministeriön toimin. Ministeriö konkretisoi hallinnonalan tavoitteet selvittämällä, millä toimenpiteillä ne voidaan toteuttaa. Kuopion yliopiston tavoiteasetannassa pyritään siihen, että tavoitteet asetetaan oikeille asioille. Lähivuosina päästään todennäköisesti täsmällisempään ja intensiivisempään tavoiteasetantaan. Yliopiston näkemyksen mukaan opetusministeriö päättää melko pitkälti tavoitteista. Tavoitteista kyllä sovitaan tulosneuvotteluissa, mutta mikäli neuvottelijoiden näkemykset ovat hyvin erilaisia, ylempi organisaatio tekee yleensä päätöksen. Tulosneuvotteluihin liittyy vielä jonkin verran tottumattomuutta eikä tilannetta aina koeta puolueettomana.

Sosiaali- ja terveysministeriön näkemyksen mukaan toimintasuunnitelmassa esitetyt tavoitteet on asetettu oikeille asioille, mutta budjetissa olevat asiakokonaisuudet ovat niin suuria, että konkreettisuus, mitattavuus ja arvioitavuus kärsii. Ne on esitetty liian karkealla tasolla ja ne eivät välttämättä ole aivan oikeita; niitä pitäisi joko lisätä tai muuttaa niiden prioriteettijärjestystä. Ministeriön näkemyksen mukaan tavoitteiden toteutumiseen voidaan vaikuttaa. Tavoitteet realisoituvat kuitenkin vasta kahden tai kolmen vuoden kuluttua. Siinä ajassa ne mielletään organisaatiossa sellaiseksi, että niitä voidaan toteuttaa, ne ovat riittävän konkreettisia ja haastavia ihmisille. Tällä hetkellä asetetuista tavoitteista noin 60-70 %:n toteutumiseen voidaan vaikuttaa. Loput tavoitteista ovat ministeriön vaikutusvallan ulkopuolella.

Sosiaali- ja terveysministeriön tavoiteasetanta kattaa joskus jopa koko hallinnonalan, jolloin se ei ole enää tilivirastokohtaista eikä tavoitteiden toteutumiseen vaikuttaminen ole mahdollista. Tällaiset tavoitteet pyritään saamaan tulosohjauskeskusteluissa virastoille, laitoksille ja lääninhallituksille ja siten saamaan aikaan todellisia vaikutuksia. Myös sosiaali- ja terveysministeriön alaisen kansanterveyslaitoksen tulostavoitteet on asetettu oikein. Ne perustuvat kuitenkin melko paljon kansanterveyslaitoksen omaan aloitteeseen, sillä tulosneuvotteluissa sosiaali- ja terveysministeriö ei juuri puutu laitoksen tavoiteasetantaan.

Työhallinnonkin tulostavoitteet on työministeriön mielestä asetettu hyvin. Niiden asettamista on kuitenkin yhä liikaa ohjattu ministeriön puolelta. Tavoitteita on asetettu myös liian pienille yksityiskohdille ja tavoiteasetannassa keskustellaan liikaa yksittäisistä luvuista. Tavoitteiden tulisi suuntautua entistä enemmän toiminnan vaikuttavuuteen. Asiakasvaikuttavuutta ja erityisesti palvelujen laatua pyritään selvittämään asiakaskyselyillä, ja tarvittaessa niiden avulla ryhdytään korjaaviin toimenpiteisiin.

Tuloksellisuuden osatekijöistä tavoitteissa korostuu vaikuttavuus. Toiminnan taloudellisuudelle ja tuottavuudelle ei juuri ole asetettu tavoitteita opetushallinnon sekä sosiaali- ja terveystalouden piirissä. Tutkimuksen kohteena olleen sektorin tilivirastoissa suurin osa tulostavoitteista on yhteiskunnallisia vaikuttavuustavoitteita. Niitä on vaikea arvioida taloudellisesta näkökulmasta ja tavoitteiden toteutumisen seurannassa vuoden aikaväli on useimmiten liian lyhyt. Työhallinnossa on asetettu kuitenkin myös taloudellisuustavoitteita, joiden toteutumista seurataan johdon raportointijärjestelmän avulla. Työhallinnolla on myös vaikuttavuustavoitteita, mutta niiden toteutumisen arviointia vaikeuttaa

työhallinnon oman toiminnan seurausten erottaminen ympäristön muiden tekijöiden vaikutuksista.

5.3.2 Tulosten seuranta tilivirastoissa

Tilivirastot käyttävät resursseja edelleen enemmän toiminnan suunnitteluun kuin tulosten seurantaan. Seurantajärjestelmät eivät vielä ole kovin kehittyneet, mikä rajoittaa tietojen tuottamista. Ongelma on kuitenkin havaittu kaikissa tilivirastoissa, ja seurantaa pyritään parantamaan. Esimerkiksi työajan seurannan liiallista tarkkuutta tulee varoa, jotta järjestelmän kustannukset eivät ylitä siitä saatavaa hyötyä. Tiedot tulee hankkia ainoastaan sillä tarkkuudella, että niitä voidaan hyödyntää organisaation toiminnassa. Kustannustietojen selvittäminen on kuitenkin tärkeää, varsinkin silloin, kun loppusuoritteita on vaikea mitata.

Asiantuntija- tai kehittämistyötä tekevissä virastoissa numerollisesti ilmaistujen tavoitteiden seuranta (esimerkiksi suoritettut tarkastukset, tehdyt mittaukset tai analysoidut näytteet) on ongelmallista, sillä tuloksellisuutta osoittavina tavoitteina tällaiset suoritenumerot saattavat olla vääriä mittareita toiminnan vaikuttavuuden esittämiseen. Numerollisten tavoitteiden ongelma on, että ne korostavat ja suuntavat toimintaa pois olennaisesta, joskus jopa väärään suuntaan. Numerolliset tavoitteet ovat parhaita sarjatuotantotyyppisessä työssä, huonoimpia ne ovat vaikeiden kokonaisuuksien hallintaa vaativassa asiantuntijatyössä.

Kustannuslaskennan kehittäminen on ongelma sekä opetushallinnossa että sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla. Ministeriötasolla seurantaa vaikeuttaa se, ettei toiminnalla tuoteta konkreettisia suoritteita, vaan pikemminkin toimintapoliittisia, hallinnonalan virastoja ohjaavia

päätöksiä. Työhallinnossa tulosohjaukseen on siirrytty aikaisemmin kuin muissa tutkituissa tilivirastoissa, ja siellä kustannuslaskenta on edennyt pidemmälle. Johdon raportointijärjestelmä tuottaa seurantatietoa kaikista piireistä. Esimerkiksi taloudellisuuden tunnusluku kuvaa toimintaa, ja työvoimatoimistojen tavoitteena on saada se aina edellisen vuoden lukua alhaisemmaksi. Tunnusluvun käyttöön liittyy myös ongelmia, sillä se asettaa työvoimapiirit eriarvoiseen asemaan eikä siten aina kuvaa toiminnan todellista tehokkuutta.

Opetushallinnon alalla näkyy tunnuslukujen asettamisen vaikeus. Yliopistot laskevat joitakin taloudellisuuden tunnuslukuja, mutta ongelmaksi muodostuu se, että eri koulujen laskentaperusteet poikkeavat toisistaan eivätkä luvut siten ole vertailukelpoisia. Toisaalta vertailujen tulisi tapahtua eri koulujen sijasta koulutusohjelmien välillä, jotta eri alojen ominaispiirteet eivät vaikuttaisi arviointiin. Opetusministeriö on asettanut arviointineuvoston, jonka tehtävänä on miettiä, olisiko korkeakoulujen tuloksellisuutta mahdollista arvioida myös joillakin muilla tunnusluvuilla kuin tutkintojen määrällä. Oleellinen on esimerkiksi kysymys tutkinnon arvosta tai siitä, kuinka paljon tarvitaan jonkin tietyn tutkinnon suorittaneita.

Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla seurantaa vaikeuttaa se, että toiminta koostuu enimmäkseen usean vuoden tutkimus- ja kehityshankkeista, jolloin tietylle vuodelle kohdistuvaa toiminnan tuloksellisuutta on vaikea osoittaa. Toiminnan luonteen vuoksi loppusuoritteita ei myöskään voida mitata erilaisten tunnuslukujen avulla.

5.3.3 Tilivirastojen tulosraportointi

Numerollisia suoritearvioita esitetään usein hallinnonalan sisäisissä tulossopimusasiakirjoissa. Tällöin ne kuvaavat toiminnan suunniteltua sisältöä, mutta ulkoisen tulosinformaation julkaiseminen toimintakertomuksessa on varovaisempaa.

Opetushallinnon alalla tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan seuraavan kauden toiminta- ja taloussuunnitelman yhteydessä eikä toimintakertomuksessa. Toiminta- ja taloussuunnitelma on kuitenkin lähinnä sisäisen tulosjohtamisen väline eikä sen tarkoituksena ole toimia seuranta-asiakirjana. Toimintakertomuksessa kuvataan opetusministeriön tuloksellisuutta ja kertomusta ollaan jatkuvasti kehittämässä. Toimintakertomuksen laatimisen pohjana on valtiokonttorin ohje ja siinä esitellään koko hallinnonalan toimintaa, mutta lisäksi analysoidaan ministeriön tulossuunnitelman toteutumista. Kuopion yliopistossakin myönnetään, että toimintakertomusta tulee vielä kehittää. Toiminnan tuloksellisuutta pystytään kuvaamaan paremmin vasta sitten, kun kustannuslaskentajärjestelmä on toimiva ja toiminnan seuranta on parannettu.

Sosiaali- ja terveysministeriön toimintakertomuksessa kuvataan tällä hetkellä lähinnä tulosityksiköiden tavoitetehtävyyttä, toiminnan taloudellisuutta ei pystytä esittämään. Vaikuttavuuden osalta arvioidaan leikkausten ja päätösten kohdistumista sekä niiden vaikutuksia.

Kansanterveyslaitoksen tuloksellisuutta pystytään kuvaamaan toimintakertomuksessa, edellyttäen että kansanterveyslaitos sopii sosiaali- ja terveysministeriön kanssa oikeasta raportointimuodosta. Koska tilintarkastuksessa arvioidaan ainoastaan toimintakertomuksen

tuloksellisuustietoja, niin kokonaisvaltaisten evaluaatiotutkimusten tuloksellisuustiedot jäävät siinä huomioimatta.

Toimintakertomuksella voidaan kuvata työhallinnon tuloksellisuutta, mutta toiminnan vaikuttavuuden esittämistä tulisi lisätä. Toimintakertomusta tehdessä pyritään käyttämään hyväksi erilaisia tutkimustuloksia sekä laatupalautteiden tuloksia, mutta hallinnonalan tutkimusteoksia tulisi hyödyntää vieläkin paremmin.

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tavoitteena oli selvittää, miten tilivirastoissa seurataan budjettirahoitteisen toiminnan tuloksellisuutta ja miten sitä arvioidaan tilintarkastuksessa. Tutkimusmateriaalina käytettiin sekä kirjallista lähdeaineistoa että haastattelujen avulla saatua tietoa. Haastattelut suoritettiin viidessä hyvinvointisektoriin kuuluvassa tilivirastossa eli opetusministeriössä, Kuopion yliopistossa, sosiaali- ja terveysministeriössä, kansanterveyslaitoksella sekä työministeriössä. Tutkimuksen tuloksena havaittiin, että tällaisissa tutkimus- ja kehittämistyötä tekevissä virastoissa tuloksellisuuden mittaaminen ja arviointi on hyvin vaikeaa. Ongelmia aiheuttaa esimerkiksi se, ettei toiminnan vaikuttavuus tule esiin lyhyellä aikavälillä. Tilintarkastustyössä tulee ottaa huomioon erilaisten tarkastuskohteiden toiminnan luonne.

Tilintarkastuksen suorittaminen vuosittain on lisännyt ulkoista valvontaa valtionhallinnossa, mutta kaikissa virastoissa välttämättä vielä täysin hyväksyttyä sitä, että tarkastaja käy valvomassa määrärahojen käyttöä ja arvioimassa toiminnan tuloksellisuutta. Tilintarkastajan tulee kuitenkin varmistaa toiminnan kannalta oleelliset ja merkittävät taloudelliset tiedot viraston tuloksellisuudesta siitä huolimatta, vaikka se ei ole helppoa kaikilla hallinnonaloilla. Tilintarkastaja arvioi toimintaa ainoastaan taloudellisesta näkökulmasta, keskittyen esitettyihin tuloksellisuuden osatekijöihin. Tilintarkastuksen ulkopuolelle jää joissakin virastoissa tilikauteen liittyviä tuloksellisuustietoja, kuten esimerkiksi tiettyjen hankkeiden erillisarvioita, joita ei huomioida tarkastuskertomusta laadittaessa.

Tilintarkastusten suorittaminen ei juurikaan palvele tilivirastojen tietotarpeita, sillä tarkastajien puuttuminen pelkästään toiminnan

epäkohtiin ei edesauta virastojen toimintaa. Tilintarkastajien tulisi lisätä keskusteluja tarkastuksen kohteena olevan tiliviraston vastuuhenkilöiden kanssa, jotta toimintaa voidaan tarvittaessa korjata tai parantaa. Myös väliraporttien avulla tarkastaja voisi entistä paremmin viestiä tarkastuskohteelle jo tilikauden aikana omista havainnoistaan. Tilivirastot itse toivoisivat tilintarkastajan työn suuntautuvan enemmän konsultointiin, jolloin tarkastaja neuvoisi ja opastaisi erilaisten ongelmien ratkaisemisessa. Virastot kaipaavat tarkastajalta apua, varsinkin sellaisissa tilanteissa, joihin Valtiokonttori ei ole vielä laatinut ohjeita. Konsultointiin liittyy kuitenkin riski siitä, että tilintarkastaja menettää riippumattomuutensa osallistumalla viraston sisäisiin ratkaisuihin. Vaikka hallinnon kehittäminen sinänsä ei kuulu tilintarkastajan tehtäviin, hän voisi esittää oman kokemukseensa perustuvia vaihtoehtoisia ratkaisumalleja samalla huolehtien omasta objektiivisuudestaan.

Tuloksellisuuden arvioinnin heikkona kohtana voidaan pitää sitä, että se perustuu ainoastaan tarkastajan subjektiiviseen näkemykseen. Tarkastajan ottaessa kantaa siihen, antaako toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot tiliviraston toiminnasta kukaan muu ei voi kumota hänen kantaansa, sillä hän on suorittanut tarkastuksen itsenäisesti. Toisaalta tilivirastot ovat hyvin erilaisia ja toiminnan luonne tulee ottaa huomioon tuloksellisuutta arvioidessa, ja sen vuoksi tilintarkastuksen suorittamisesta tuloksellisuusarvioinnin osalta ei voida antaa tarkkoja ohjeita tai määräyksiä. Tilintarkastajien välillä saattaa kuitenkin olla erilaisia käsityksiä toiminnan laadusta, jolloin eri tilivirastojen tuloksellisuuden arvioinnissa saattaa syntyä eroja. Tämän ongelman ratkaisemiseksi tarkastajien tulisi työskennellä entistä enemmän pareittain tai ryhmissä. Siten he pystyisivät paremmin keskustelemaan ja perustelemaan näkemyksiään ennen kuin he ottavat kantaa viraston toiminnan tuloksellisuuteen.

Tuloksellisuuden osatekijöistä erityisesti yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet ovat vaikeita tilintarkastuksen kannalta, koska ne toteutuvat useimmiten vasta usean vuoden kuluttua. Niitä ei siksi pystytä arvioimaan täysin luotettavasti vuosittaisessa tilintarkastuksessa. Tarkastajan tuleekin tällöin ulottaa arviointi edellisiin vuosiin, jolloin toiminnan mahdolliset vaikutukset tulevat esiin. Sellaisilla hallinnonaloilla, joiden tuloksellisuutta ei voida todeta tavanomaisen tilintarkastuksen keinoilla ja aikana, tilintarkastajan voisi toimia yhteistyössä toiminnantarkastajan kanssa. Siten he voisivat arvioida esimerkiksi sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan tilivirastoja useamman vuoden aikaväliä käyttäen, jolloin toiminnan vaikuttavuus voitaisiin todeta.

Tuloksellisuuden seuranta tutkituissa tilivirastoissa on erityisen hankalaa niiden toiminnan luonteen vuoksi. Suoritteiden mittaamisongelmat ja vaikutusten erottamisen vaikeus ovat eräitä syitä siihen, miksi tuloksellisuustietojen tuottaminen ja vuosittainen vertailu tilintarkastuksessa on näiden virastojen kohdalla vaikeaa. Tilivirastojen tekemien toimintakertomusten rooli ei vielä ole täysin selkiytynyt vuosikertomukseen verrattuna ja tulosraportoinnissa on muutenkin kehittämistä mm. talousarvion toteutumalaskelmien suhteen.

Valtion taloushallinnossa ei tapahtunut merkittäviä muutoksia ja kehitystä ennen tulosohjau uudistusta. Tämä johtui todennäköisesti siitä, että valtiontalouden kasvu jatkui ja eri hallinnonaloilla oli tarvetta lähinnä vain menojen seurantaan. Kun valtionhallinnon saneeraustoimet aloitettiin 1990-luvulla, ne kohdistuivat aputoimintona pidettyyn taloushallintoon. Henkilöstöä siirrettiin substanssiosastoille, jonka seurauksena laskentatoimen osaaminen laski virastoissa. Valtiontalouden lama on

todennäköisesti kuitenkin helpottanut tulosohjaus uudistuksen läpivientiä, sillä se on auttanut virastojen ja laitosten henkilöstöä ymmärtämään tulosvastuun ja kustannustietoisuuden merkityksen. Tulosohjauksen kehittäminen tulee viemään aikaa, sillä ajattelutavan muutos ja uudenlaisen toimintatavan sisäistäminen tilivirastoissa vaatii henkilöstön sopeutumista. Uudistus ei ole käytännössä vielä edennyt kaikkiin organisaatioiden tasoihin, ja markkamääräisen seurannan vaatimuksen sekä taloudellisen toiminnan valvonnan hyväksyminen tulee tapahtumaan vähitellen. Valtionhallinnon organisaatioissa on otettu käyttöön myös uusia taloushallinnon järjestelmiä, joiden hallinta asettaa vaatimuksia henkilöstölle. Nämä muutokset ovat vaikuttaneet myös tilintarkastustyöhön, sillä esimerkiksi atk-avusteinen tarkastus on vaikeutunut. Tarkastusten suorittamiseen tarvitaan nykyisin useita erilaisia poimintaohjelmia, lisäksi tilintarkastajien koulutus ja erityisten järjestelmätarkastajien apu on ensisijaisen tärkeää.

Vuositolintarkastuksessa arvioidaan sekä suuria että pieniä tilivirastoja samalla tavalla. Tilintarkastuksessa pyritään arvioimaan lähinnä taloudellisesti merkittäviä ja oleellisia asioita, mutta koska tulosbudjetointi vaatii tilivirastotasoista tarkastusta ei tilivirastojen suuruusluokkien ero tule aina riittävästi esiin. Tilintarkastajalla on noin 3-5 tarkastuskohdetta eikä tarkastukseen käytetty työaika aina ole oikeassa suhteessa eri kokoisissa virastoissa. Siten suurten tilivirastojen tarkastukseen käytettävä aika ei ole riittävä ja tarkastettavat asiat joudutaan rajaamaan tarkkaan, pienet virastot sen sijaan tarkastetaan perusteellisemmin.

Tarkastusviraston tilintarkastustyön kehittämisessä mallia otetaan muista pohjoismaista, lähinnä Ruotsin vastaavan viraston työskentelytavoista. Ruotsissa tarkastustoiminnan resurssit ovat suuremmat, mutta siellä

tarkastukset suoritetaan suunnitelmallisemmin, tilintarkastajat tekevät enemmän ryhmätyötä ja väliraportoinnin merkitys on suurempi. Siellä virastojen taloudellista toimintaa varten on annettu myös tarkemmat ohjeet, joiden mukaan tarkastajienkin on helpompi arvioida virastoja.

Tilintarkastuksen ongelmiin ei ole nopeita ratkaisuja, sillä henkilöstön ja järjestelmien kehittäminen on pitkäaikainen prosessi. Valtiontalouden lama on osittain helpottanut tilintarkastustyötä, sillä sen seurauksena tilivirastoissa ymmärretään paremmin toiminnan tuloksellisuuden vaatimukset. Myös tilintarkastuksen vaikuttavuutta pyritään arvioimaan erilaisten tutkimusten avulla ja muuttuva ympäristö asettaa yhä uusia haasteita tilintarkastajille. Kiinnostava jatkotutkimuksen aihe saattaisikin olla se, miten Suomen jäsenyys Euroopan Unionissa vaikuttaa tilintarkastustyöhön.

LÄHTEET

Kirjallinen aineisto:

- FROMHOLZ, Maritta "Laskentatoimi tuloksellisuuden tarkastuksessa - nykytila ja uudistustarpeet valtiosektorilla", *Julkistalouden tarkastuksen neuvottelupäivät 7. - 8.6.1995* moniste, Helsinki 1995.
- HENNING, Roger *Målstyrning och resultatuppföljning i offentlig förvaltning*, Rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Finansdepartementet, Regeringskansliets offsetcentral, Stockholm 1991.
- JULKISTALOUDEN TARKASTAJIEN YHTEISTYÖRYHMÄ *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*, 3. painos, Painatuskeskus Oy, Helsinki 1993.
- KANSANTERVEYS- LAITOS *Toimintakertomus 1994*.
- KUOPION YLIOPISTO *Toimintakertomus 1994*.
- LEHTO, Eero "Kustannusfunktio lähestymistavan rajoitukset ja tulosohtaus" teoksessa *Julkishallinnon tuottavuuden tutkijaseminaari 12.- 13.10.1992*, toimittanut Timo Östring, Painatuskeskus Pikapaino Opastinsilta, Helsinki 1993.
- LEHTO, Eero *Tulosohtaus valtionhallinnossa*, Työväen taloudellinen tutkimuslaitos, tutkimuksia 40, Jaarli Oy, Helsinki 1992.
- LUMIJÄRVI, Ismo *Tuloksellisuuden arvioiminen julkisessa hallinnossa*, Vaasan korkeakoulu, tutkimuksia no 133, 3. painos, Vaasa 1990.
- MEKLIN, Pentti *Valtiontalouden perusteet*, 2. painos, Painatuskeskus Oy, Helsinki 1995.

- MEKLIN, Pentti "Tuloksellisuus julkisessa palvelu- ja liiketoiminnassa, perusteluja ja kritiikkiä", *Hallinnon tutkimus* 1989:3, s. 213-227.
- MYLLYMÄKI, Arvo *Julkistalouden valvonta*, Lakimiesliiton kustannus, Tampere 1994.
- MÄKI-RANTA, Erkki "Tulostavoitteiden asettaminen valtionhallinnossa", *Julkistalouden tarkastuksen neuvottelupäivät 7. - 8.6.1995* moniste, Helsinki 1995.
- NASCHOLD, Frieder *The Modernization of the Public Sector in Europe, A Comparative Perspective on the Scandinavian Experience*, Hakapaino Oy, Helsinki 1995.
- NIKKILÄ, Juhani *Hallintotyön ympäristö. Kohti tuloksellista ja palvelevaa hallintoa*, Valtionhallinnon kehittämiskeskus, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1992.
- OAS, Ulla "Laskentatoimi tulostavoitteiden asetannan ja seurannan välineenä", *Tulosjohtamisen laskentatoimi 25.-27.10.1993* VKK/Keilaniemi, moniste, Espoo 1993.
- OPETUSMINISTERIÖ *OPM '94*, toimintakertomus 1994.
- RIKSREVISIONSVERKET *Granskningsprogram, handledning för resultatgranskning år 1995*, moniste 1995.
- RIKSREVISIONSVERKET *Resultat, Verksamhet, Ekonomi - en handledning för myndigheterna 1995*, Laholms Tryckeri Offset AB, Laholm 1994.
- RONKAINEN Ilkka "Laatumittareiden rakentaminen on julkishallinnon keskeinen haaste 1990-luvun alkupuoliskolla", *Yty* 1991:1, s. 18-21.
- SOSIAALI- JA TERVEYSMINISTERIÖ *Toimintakertomus 1994*.

TAIPALE, Pekka	"Tuloksellisuuden arviointi tulosoajauksen perustana", teoksessa <i>Tulosajattelu etenee valtionhallinnossa</i> , toimittanut Valtionhallinnon kehittämiskeskus, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1990.
TYÖMINISTERIÖ	<i>Työhallinnon toimintakertomus vuodelta 1994.</i>
VALTIOKONTTORI	<i>Johdatus tulosanalyysiin</i> , Painatuskeskus Oy, Helsinki 1993.
VALTIOKONTTORI	<i>Näin teen hyvän toimintakertomuksen</i> , Helsinki 1994.
VALTIOKONTTORI	<i>Valtiokonttorin ohjeet julkisoikeudellisten suoritteiden omakustannusarvolaskelman laatimisesta</i> , moniste, Helsinki 1995.
VALTIONHALLINNON KEHITTÄMISKESKUS	<i>Tulosojaus tulee virastoihin</i> , moniste, Helsinki 1990.
VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO	<i>Kertomus valtiontalouden tarkastusviraston toiminnasta vuonna 1992</i> , Painatuskeskus Oy, Helsinki 1993a.
VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO	<i>Toiminnantarkastuksen hallinta</i> , 2. painos, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1992.
VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO	<i>Valtiontalouden tarkastusviraston toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 1996-1999 ja talousarvioehdotus vuodelle 1996</i> , Helsinki 1995a.
VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO	<i>Vuosiraportti valtionvirastojen ja laitosten tilikauden 1993 tilintarkastuksista</i> , Helsinki 1994.
VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO	<i>Vuosiraportti valtion tilivirastojen tilikauden 1994 tilintarkastuksista</i> , Painatuskeskus Oy, Helsinki 1995b.
VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO	<i>Vuositilintarkastusohje</i> , Helsinki 1993b.

- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Asiakirjayhdistelmä vuoden 1995 talousarviosta, Painatuskeskus Oy, Helsinki 1995a.*
- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Laskentatoimi ja tulosjohtaminen, 2. painos, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1991a.*
- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Ministeriö tuloksetekijänä - ministeriön tulosohtauksen kehittämishanke II, Yliopistopaino, Helsinki 1995b.*
- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Ministeriö tulosohtaaana, 2. painos, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1990a.*
- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Tulosbudjetointi ja tulosohtaus, 2. painos, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1990b.*
- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Tuottavuusprojektin loppuraportti, Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1991:14, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1991b.*
- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Valtion tiliorganisaatiotyöryhmän muistio, Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1995:5, Helsinki 1995c.*
- VALTIOVARAIN-MINISTERIÖ *Virastojen suunnittelu ja tulosjohtaminen, 2. painos, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1990c.*
- WALLIN, Jukka ja ETELÄLAHTI, Pekka *Kustannuslaskennan opas, Valtiokonttorin julkaisu, 2. painos, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1992.*
- WALLIN, Jukka *"Toimintakertomus osana uutta vuosiraporttia", VKK, Talouden johtamisen koulutusohjelma/Jakso 2 Ministeriön talusohtausrooli 1.12.1994, moniste, Helsinki 1994.*
- WALLIN, Jukka *Tulosjohtamista ja tulosbudjetointia tukeva laskentatoimi, 2. painos, Valtion painatuskeskus, Helsinki 1990.*

Haastattelut:

HUTTUNEN, Jussi
ylijohtaja
Kansanterveyslaitos, 23.11.1995.

IKONEN, Raimo
apulaisosastopäällikkö
Sosiaali- ja terveysministeriö, 17.11.1995.

JOKINEN, Juhani
talouspäälikkö
Kuopion yliopisto, 9.11.1995.

KROKFORS, Klaus
tarkastaja
Valtiontalouden tarkastusvirasto, 15.8.1995.

PENTTINEN, Jaakko
hallintojohtaja
Kansanterveyslaitos, 23.11.1995.

PULKKINEN, Eero
talousjohtaja
Opetusministeriö, 23.1.1996.

TAUNULA, Hannu
tarkastuspäällikkö
Valtiontalouden tarkastusvirasto, 10.1.1996.

TOIVONEN, Pertti
osastopäällikkö
Työministeriö, 1.12.1995.

HAASTATTELUKYSYMYKSET**LIITE 1**Tuloksellisuuden osatekijät

Minkälaisten tehtävien osalta tuloksellisuutta arvioidaan?

Miten tilivirasto näkee oman tuloksellisuutensa?

- tuloksellisuuden osatekijät

Voidaanko tiliviraston toiminnalle asettaa tunnuslukuja?

- suoritteiden mitattavuus

Miten tunnuslukuja tulisi kehittää, että ne kuvaisivat nykyistä paremmin tiliviraston toimintaa?

Millaista aikajännettä tilivirasto käyttää tuloksellisuuden seurannassa?

- tuottavuus, taloudellisuus, vaikuttavuus

Mihin tuloksellisuustietoja verrataan?

Kuinka usein tehdään tulosanalyysi ja mitkä ovat sen kohteita?

Tulostavoitteet

Mitkä olivat tärkeimmät tulostavoitteet vuonna 1995?

Onko tavoitteet asetettu oikeille asioille?

Voidaanko tavoitteiden toteutumiseen vaikuttaa tiliviraston toimin?

Seurantajärjestelmä

Millä laskentajärjestelmällä tuloksellisuustiedot tuotetaan?

- saadaanko tiedot laskentajärjestelmän avulla vai jostain muualta?
- tuottaako laskentajärjestelmä kustannustietoja?

Onko tilivirastolla käytössä työajan seurantajärjestelmä?

Käytetäänkö tilivirastossa muita sellaisia järjestelmiä, jotka syöttävät tietoa taloushallinnon järjestelmään tai joiden tuottamat tiedot yhdistetään taloushallinnon järjestelmän kanssa?

Kyetäänkö tilivirastossa kohdentamaan tulosityksiköittäin käytetyt resurssit?

- tila, henkilöstö ja laitteet

Tulosraportointi

Voidaanko toimintakertomuksella kuvata tiliviraston tuloksellisuutta?

Laaditaanko tilivirastossa sellaisia raportteja tai asiakirjoja, joissa tuloksellisuutta kuvataan tarkemmin kuin toimintakertomuksessa?
Eli jääkö tilintarkastuksen ulkopuolelle jotain tuloksellisuustietoja?

Tilintarkastus

Palveleeko tilintarkastus nykyisellään tiliviraston tietotarpeita?

Miten tilintarkastusta tulisi kehittää, jotta se palvelisi nykyistä paremmin myös tiliviraston tarpeita?

Mitkä ovat keskeiset näkemyserot Valtiontalouden tarkastusviraston ja tiliviraston välillä tuloksellisuusarvioinnissa?

Miten Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusmalli soveltuu tiliviraston tuloksellisuuden arviointiin?